ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720633/2015-80

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	16327.720633/2015-80
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2402-007.277 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de maio de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. BÔNUS DE RETENÇÃO. INDENIZAÇÕES. DIFERENÇA FAP.
Recorrentes	BANCO FIBRA SA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIAÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

1. Não se conhece de recurso de ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total inferior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância.

2. A Súmula CARF nº 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS. REGRAMENTO PROCESSUAL PRÓPRIO.

1. O Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

2. Ademais, o art. 146 do Código é claro ao determinar que a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, de tal forma que tal modificação tem efeitos prospectivos, e não retroativos.

3. O direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseada no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo das decisões com repercussão geral, das decisões proferidas em recursos repetitivos, ou as próprias súmulas vinculantes deste CARF.

PEDIDO DE CONEXÃO. IMPROCEDÊNCIA. REGRA GERAL DE DISTRIBUIÇÃO. FATOS DISTINTOS.

Em regra, a lei impõe a distribuição dos processos nos foros e locais onde haja mais de um órgão competente para julgá-los, o que visa a trazer imparcialidade aos julgamentos. Desta forma, a competência do órgão não pode ser alterada por conveniência das partes e a distribuição é um elemento fundamental para um julgamento justo, livre e imparcial.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPREGADOS. ACORDO PRÉVIO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BÔNUS DE RETENÇÃO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O pagamento de bônus de retenção ou gratificação de permanência visando recompensar o empregado que mantém seu vínculo empregatício por período determinado de tempo, com uma espécie de prêmio, representa um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação e se encontra dentro do conceito do salário de contribuição.

INDENIZAÇÃO POR DISPENSA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREJUÍZO DO NÃO COMPROVADO

Indenização pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Ausente este requisito, a verba paga pelo empregador com habitualidade integra o salário de contribuição do empregado.

O disposto na alínea "m" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS estipula a necessidade de previsão legal para que outros tipos de indenização, não previstas em seu rol taxativo, possam ser entendidos como não integrantes do salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO RAT AJUSTADA PELO FAP. EXISTÊNCIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS PRÉVIOS. JUROS DE MORA SOBRE OS VALORES DEPOSITADOS. INEXIGIBILIDADE.

1. O depósito integral do montante do crédito tributário suspende a sua exigibilidade (art. 151, inc. II, do CTN), e o eventual insucesso da ação

judicial (ordinária ou mandamental) implicará a conversão do depósito em renda, com a consequente extinção do crédito (art. 156, inc. VI, do CTN).

2. O depósito afasta os efeitos da mora relativamente ao montante depositado, e tanto a Lei de Execuções Fiscais, em seu art. 9º, § 4º, quanto a Lei 9703/98, em seu art. 1º, § 3º, inc. II, afastam a exigibilidade dos juros moratórios.

3. A expressão depósito do seu montante integral abrange o crédito como um todo, inclusive a eventual incidência de juros e multa a ele vinculados, de tal maneira que o depósito tempestivo e espontâneo efetuado pela recorrente suspende o crédito até o valor por ele coberto. A Súmula CARF nº 5, vinculante conforme Portaria MF 277/18, preleciona que não são devidos juros de mora sobre o crédito tributário depositado.

TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR FORÇA DE DEPÓSITO DO SEU MONTANTE INTEGRAL. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE

Embora desnecessário, admite-se a lavratura do auto de infração pela administração tributária, no exercício de seu poder potestativo, observando-se, todavia, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o limite do valor depositado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, por não atingimento do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em afastar as preliminares, sendo vencida a Conselheira Renata Toratti Cassini, que deu provimento ao recurso quanto à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). No mérito, por voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso voluntário quanto à Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga tanto em favor dos empregados quanto em favor do administrador não empregado, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por maioria de votos, negado provimento ao recurso quanto ao bônus de retenção, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por voto de qualidade, negado provimento ao recurso quanto à "indenização" por dispensa, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso. Por voto de qualidade, dado provimento ao recurso quanto à contribuição relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), discutida judicialmente, para que sejam excluídos do lançamento os respectivos juros de mora. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso quanto ao RAT. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (presidente), Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Mauricio Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A 13ª Turma da DRJ/SPO fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolatação do acórdão, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

> *[...]*
>
> *1.3. Integram o presente processo administrativo os seguintes Autos de Infração de Obrigação Principal:*
>
> *1.3.1. AIOP Debcad nº 51.060.832-9, no qual foram lançadas as contribuições previdenciárias patronais (contribuição da empresa e GIILRAT) incidentes sobre: (i) a remuneração paga a empregados a título de "Participação nos Lucros dos Empregados" (competências 08/2010, 11/2010, 12/2010, 03/2011, 08/2011, 09/2011, 10/2011, 11/2011, 01/2012, 03/2012, 04/2012, 06/2012, 07/2012, 09/2012, 10/2012, 11/2012 e 12/2012), "Bônus ou Gratificação de Retenção dos Empregados" (competências 12/2010, 12/2011 e 02/2012) e "Indenizações" (competências 10/2010, 11/2010, 12/2010, 01/2011, 02/2011, 03/2011, 07/2011, 08/2011 e 04/2012); (ii) remuneração paga aos administradores a título de "Participação nos Lucros dos Administradores" (competências 12/2010 e 03/2012) e "Bônus ou Gratificação de Retenção dos Administradores" (competências 12/2010 e 12/2011).*
>
> *Foi também incluída na presente autuação (iii) a parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP, no período 01/2012 a 12/2012.*
>
> *1.3.2. AIOP Debcad n° 51.060.833-7, no qual foram lançadas as contribuições destinadas aos Terceiros (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação –FNDE e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra) incidente sobre a remuneração paga a empregados a título de "Participação nos Lucros dos Empregados" (competências 08/2010, 11/2010, 12/2010, 03/2011, 08/2011, 09/2011, 10/2011, 11/2011, 01/2012,*

03/2012, 04/2012, 06/2012, 07/2012, 09/2012, 10/2012, 11/2012 e 12/2012), "Bônus ou Gratificação de Retenção dos Empregados" (competências 12/2010, 12/2011 e 02/2012) e "Indenizações" (competências 10/2010, 11/2010, 12/2010, 01/2011, 02/2011, 03/2011, 07/2011, 08/2011 e 04/2012).

1.4. O crédito tributário totalizou, na data de consolidação (24/06/2015), o valor de R$ 68.224.969,16 (sessenta e oito milhões, duzentos e vinte e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e dezesseis centavos), conforme demonstrativo de fls. 2.

2. O Relatório Fiscal (fls. 257/372) anexo ao processo administrativo apresenta as informações pertinentes à ação fiscal realizada no contribuinte, bem como os procedimentos de análise, os cálculos e as justificativas legais e normativas das autuações em exame. Deste relatório, destacam-se as seguintes informações:

2.1. Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados:

2.1.1. A Autoridade Fiscal realiza detalhada análise jurídica da Participação nos Lucros ou Resultados, destacando aspectos constitucionais e legais que possibilitam concluir tratar-se de verba desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário-de-contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica (Lei nº 10.101/00). Nesse sentido, conclui necessária a análise das condições em que a verba em comento foi ajustada e paga para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei n° 10.101/00.

2.1.2. A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Fibra, cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2010, 2011 e 2012, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam: (i) Acordos Coletivos de Trabalho [...] da Participação em Lucros ou Resultados em 2009/2010 e 2011; (ii) Plano Próprio de Participação dos Empregados do Banco Fibra S.A. nos Lucros ou Resultados de 2012; e (iii) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2009, 2010, 2011 e 2012.

2.1.3. A Auditora-Fiscal destaca que foram analisados os Acordos Coletivos de Trabalho do Programa Próprio da Participação nos Lucros ou Resultados (vigentes para os pagamentos realizados nos exercícios de 2010, 2011 e 2012):

(a) Programas Próprios de Participação em Lucros ou Resultados, celebrados em 30/12/2009 e 05/12/2010, entre o Banco Fibra S.A. e, de outro lado, a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (CONTEC) e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, ambos com vigência retroativa a 01/01/09, por dois anos; e

(b) Acordos Coletivo de Trabalho, celebrados em 20/12/2011 e 28/03/2011, entre o Banco Fibra S.A. e, de outro 1ado, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, a CONTEC e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF), ambos com vigência retroativa a 01/01/2011, por um ano.

2.1.3.1. Após transcrever trechos dos citados acordos, a Autoridade Autuante destaca que os acordos determinam o pagamento de uma Parcela Garantida Fixa, aferida de acordo com a taxa de Rentabilidade do Patrimônio Líquido (RPL = Lucro Líquido do Exercício dividido pelo Patrimônio Líquido Final), valor este que seria pago independente do atingimento de meta ou objetivo por cada beneficiário, ou seja, independentemente do esforço individual, cada empregado receberá um valor fixo garantido a título de PLR.

2.1.3.2. Por sua vez, o Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda prevê outra parcela a ser paga caso o Retorno sobre a relação Percentual entre RPL e a Taxa Selic do ano base (RST) for superior a 80%. Consequentemente, da mesma forma que em relação à Parcela Garantida Fixa, a Parcela Garantida Proporcional à CCT da PLR é paga independentemente de qualquer meta ou objetivo a ser atingido pelo beneficiário, já que possui relação exclusiva com a RST e não com metas estabelecidas no acordo celebrado entre o banco e seus empregados.

2.1.3.3. Acrescenta que, no caso dos Acordos Coletivos de PLR 2009/2010, os valores de PLR a serem pagos são condicionados ao atingimento de metas da área de atuação do empregado, sem que conste do acordo os mecanismos de aferição, os departamentos envolvidos ou as metas a serem atendidas em cada área. No mesmo sentido, além das metas da área de atuação do empregado, os acordos não descrevem as metas individuais e, tampouco, os critérios de avaliação e aferição do cumprimento dessas metas.

Assim, faltariam informações necessárias para que o empregado conheça os objetivos a serem atingidos, os critérios de avaliação e os mecanismos de aferição para recebimento do benefício.

2.1.3.4. Os Acordos Coletivos de PLR 2011, embora apresentem basicamente o mesmo texto dos acordos 2009/2010, inovam ao condicionar a distribuição mínima de PLR ao atingimento de metas do banco, de metas da área de atuação do empregado e de metas individuais sem, no entanto, discriminar as metas (do banco, da área de atuação ou individual) a serem atingidas, nem especificam os critérios e mecanismos de avaliação do cumprimento dessas metas. Acrescenta que, no caso dos empregados em transição, este acordo estabelece que as metas atribuídas a tais colaboradores (baseadas numa curva mínima de MIS Comercial) serão informadas pelos seus gestores, em afronta à determinação legal de que as regras claras e objetivas

sejam objeto de acordo prévio entre a empresa e seus empregados.

2.1.3.5. Conclui que, nos Acordos de PLR 2009/2010 e 2011, não são estabelecidas as metas do banco, as metas da área ou as metas individuais a serem atingidas para que os beneficiários façam jus à PLR, nem os critérios e parâmetros a serem empregados na avaliação dessas metas ou seus mecanismos de aferição. Não se conhece, outrossim, a forma como o atingimento dos citados objetivos terá impacto sobre o cálculo da participação a ser paga.

2.1.3.6. Depois de intimada, a fiscalizada apresentou documentos de avaliação de desempenho (Contratos de Metas) nos quais não pode ser encontrada qualquer data de referência, nem assinatura do empregado ou do gestor. Não há comprovação da data de conhecimento das metas e nem da data de conhecimento da avaliação. Referidos documentos apresentam, como metas quantitativas, encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do contrato de trabalho, muitas das quais compostas de critérios subjetivos. Ainda, quanto às metas qualitativas, os documentos demarcam critérios altamente subjetivos (aprender para crescer, fazer diferente para fazer a diferença, liderança eficaz, adaptação, espírito de equipe, capacidade de planejamento, profissionalismo, capacidade de treinamento ou foco em resultado) sem a apresentação de mecanismos de aferição dos objetivos neles estabelecidos.

2.1.3.7. Ao analisar a cartilha de esclarecimentos do Sistema de Metas, a Auditora-Fiscal constatou que as metas são escolhidas pelo próprio empregado, gerando o Contrato de Metas que é firmado semestralmente entre gestor e colaborador, em afronta à determinação legal de que as metas sejam previamente estipuladas nos acordos.

2.1.3.8. Ainda, o card do programa de metas, composto de um Guia de Metas para auxiliar o empregado na definição dos objetivos a serem estabelecidos, confirma que compete ao empregado definir suas metas.

2.1.3.9. Conclui a Autoridade Competente que se trata, em verdade, de um sistema de avaliação para pagamento de remuneração variável e não de um conjunto de regras estabelecidas de acordo com a legislação específica para a PLR. Os Acordos Coletivos de PLR utilizados não continham a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, tampouco continham regras claras e objetivas sobre os direitos substantivos dos empregados, e nem mesmo os critérios de aferição para se verificar o quanto do acordado foi cumprido ou para se calcular o quantum a ser recebido por cada empregado. O direito ao recebimento da verba em questão dependia, tão somente, do empenho ordinário, usual e cotidiano do empregado, decorrente diretamente do contrato de trabalho comum, inexistindo no plano da empresa

qualquer viés de incentivo à produtividade que justificasse a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa.

2.1.3.10. Da leitura dos Acordos Coletivos não é possível a qualquer empregado conhecer previamente as metas do banco, as metas de sua área de atuação, bem como as metas individuais a que tem de alcançar, além dos critérios de sua avaliação individual, os mecanismos de aferição ou os valores a que terá direito. A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais.

2.1.4. Quanto à análise do Plano Próprio de Participação dos Empregados do Banco Fibra S.A. nos Lucros ou Resultados de 2012 decorrente da negociação entre o banco e seus empregados, celebrado em 28/12/2012 com vigência retroativa a 01/01/2012 e validade de um ano, destaca-se:

2.1.4.1. Nesse instrumento, os critérios e metas foram definidos separadamente para cinco diferentes áreas do banco, a saber: Comercial (Anexo II), Tesouraria (Anexo III), Corporativa (Anexo IV), Apoio-Técnicos (Anexo V) e Diretoria (Anexo VI). O Anexo I contém a descrição dessas áreas e define os cargos pertencentes a cada uma delas.

2.1.4.2. As metas são firmadas entre o empregado e o gestor, não sendo previamente negociadas no instrumento de acordo, com a presença das partes e a participação do sindicato, como prevê a legislação específica. O Plano Próprio de PLR, embora celebrado em 28/12/2012, previa que as metas fossem firmadas em Contratos de Metas em fevereiro e agosto do ano base (2012), anteriormente ao próprio acordo que lhes dá origem.

2.1.4.3. Ainda, o Anexo VII apresenta os instrumentos de aferição de metas ('Contrato de Metas', 'Contrato de Transição' e 'Matrizes de Metas - Diretores'), nos quais não se observou a descrição das metas qualitativas ou quantitativas, nem dos respectivos critérios de avaliação.

2.1.4.3.1. Novamente, os Contratos de Metas não apresentam data de referência, ou assinatura do empregado ou do gestor, inexistindo comprovação da data de conhecimento das metas ou da data de conhecimento da avaliação. Mantém as mesmas características dos Contratos de Metas celebrados entre empregados e gestores para fins de adequação aos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa Próprio da Participação nos Lucros ou Resultados anteriormente tratados. As mesmas observações são aplicáveis ao instrumento 'Matrizes de Metas – Diretores'.

2.1.4.3.2. Foram apresentados pela autuada dois 'Contratos de Transição' que, além de conterem as mesmas características dos Contratos de Metas, foram assinados somente ao final do ano base para recebimento da PLR (20/12/2012 e 14/12/2012).

2.1.4.4. Assim, também no caso do Plano Próprio de PLR 2012 constata-se que o banco remunerou seus empregados a título de PLR em desacordo com a lei específica, posto que os instrumentos utilizados não continham a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, tampouco continham regras claras e objetivas sobre os direitos substantivos dos empregados. Trata-se de um sistema de avaliação para pagamento de remuneração variável e não de um conjunto de regras estabelecidas de acordo com a legislação específica para a PLR, vez que: (i) não há metas pré-estabelecidas;

(ii) as metas qualitativas, apontadas a posteriori nos Contratos de Metas, são subjetivas e carecem de clareza; (iii) é impossível a qualquer empregado conhecer de antemão as metas necessárias ao recebimento da PLR, bem como dos critérios de sua avaliação individual, tamanha a carga discricionária prevista no processo; (iv) a falta dessas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR; (v) os Contratos de Metas, embora demonstrem que foram pactuados objetivos entre os empregados e seus gestores e que foram realizadas avaliações individuais, não esclarecem se os critérios mensurados foram negociados e pactuados previamente.

2.1.4.5. Acrescenta a Auditora-Fiscal que, em Carta Protocolo de 16/09/2014, o contribuinte afirma não terem sido localizadas as Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados e da Empresa que firmaram o acordo em tela.

2.1.4.6. Também não foi comprovada a participação de um representante sindical nas negociações do Plano Próprio de PLR 2012, nem que os instrumentos de negociação estejam devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical.

2.1.5. Ao analisar os problemas gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR (Acordos Coletivos, Plano Próprio e Convenções Coletivas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados), destaca a Autoridade Fiscal que:

2.1.5.1. Os Acordos Coletivos de PLR 2009/2010 e 2011, o Plano Próprio de PLR 2012 e as Convenções Coletivas de PLR 2009, 2010, 2011 e 2012, foram todos assinados após o início de seus anos base, desrespeitando o dispositivo legal que determina que a participação será objeto de negociação prévia (ou seja, o acordo entre empresa e empregados deve estar concluído antes do início do ano base do pagamento da PLR) e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

2.1.5.1.1. No caso em questão, constata-se que: (i) os Acordos Coletivos de PLR que regem os anos de 2009/2010 foram assinados em 30/12/2009 e em 05/02/2010; (ii) os Acordos Coletivos de PLR para o exercício de 2011 foram celebrados em 20/12/2011 e em 28/03/2011; (iii) o Plano Próprio de

Participação dos Empregados do Banco Fibra S.A. nos Lucros ou Resultados de 2012 foi assinado em 28/12/2012; (iv) as Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2009, 2010, 2011 e 2012 foram assinadas, respectivamente, em 19/10/2009, 20/10/2010, 21/10/2011 e 02/10/2012.

2.1.5.1.2. Os instrumentos de acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade uma vez que o resultado positivo já estava sendo definido. Independentemente de qualquer atitude tomada pelos empregados após a assinatura dos acordos, eles receberiam a mesma Participação nos Lucros ou Resultados, o que lhes retirou a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto. Ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados.

2.1.5.2. Durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa aos Acordos Coletivos 2009/2010/2011 e Plano Próprio 2012 com aquela decorrente das Convenções Coletivas 2009/2010/2011/2012, tendo respondido, por intermédio de Carta- Protocolo de 27/04/2015, não ter ocorrido compensação dos valores pagos entre CCT, Acordos Coletivos e Plano Próprio.

2.1.5.2.1. Sustenta a Autoridade Fiscal que a Lei n° 10.101/00 não deixa margem a dúvidas e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

2.1.5.3. No que diz respeito à periodicidade com os valores de PLR eram pagos, a análise realizada, por amostragem, dos demonstrativos PLR Múltiplos Pagamentos 2010 possibilitou a constatação de que o contribuinte realizou, para o mesmo beneficiário, mais de dois pagamentos durante o exercício de 2010, desrespeitando a determinação legal contida no §2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

2.1.5.4. Nos acordos analisados foram apontados, por amostragem (demonstrativos PLR x Salário Anual 2010, 2011 e 2012), dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos: em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2010, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 16,20% a 351,11%; já para o exercício de 2011, a porcentagem de PLR em relação ao salário anual estende-se de 16,04% a 475,75%; por fim, no que tange ao exercício de 2012, observa-se uma variação entre 15,03% e 487,90%.

2.1.5.5. Observa-se, ainda, o montante altíssimo pago a determinados beneficiários (até 480% do salário anual),

desrespeitando a regra de que o PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

2.1.5.5.1. Com isso, constata-se que as verbas pagas pela empresa a título de PLR nada mais são do que instrumento de premiação, gratificação, bonificação, comissões, ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de Participação nos Lucros ou Resultados, sendo nítido o caráter retributivo e a substituição salarial.

2.1.5.5.2. Não se evidencia base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significantes. A PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que não visa premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

2.1.6. Isto posto, sendo a Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados um conceito único e tendo os problemas acima expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Acordos Coletivos, Planos Próprios e Convenções Coletivas, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica. Consequentemente, os pagamentos em questão, derivados de instrumentos de negociação que não apresentem os requisitos legais, fazem com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a lei específica, passando a integrar, portanto, o salário de contribuição.

2.1.7. Os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente. Tais valores foram obtidos a partir de planilhas fornecidas pela própria empresa. As contas contábeis nas quais se encontram escrituradas as rubricas de pagamento são apresentadas no Demonstrativo PLR Rubricas Folha de Pagamento x Contas Contábeis.

2.2. Participação nos Lucros dos Administradores:

2.2.1. A Participação nos Lucros dos Administradores de uma sociedade anônima encontra-se prevista na Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), a qual regulamenta os parâmetros de seu pagamento. Trata-se de uma faculdade da empresa, conforme previsto no art. 152 da citada lei, inexistindo expressa desvinculação de tal verba da remuneração, nem que sobre ela não haverá incidência de Contribuições Previdenciárias.

2.2.2. Por sua vez, a Lei n° 8.212/91, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou um critério amplo para precisar o conceito de salário-de-contribuição do contribuinte individual, entendendo como remuneração todos os rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

2.2.3. Ainda, quando o legislador entendeu que determinada verba devesse ser excluída da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, ele expressamente o fez, como nas hipóteses do § 9º, do art. 28, da Lei n° 8.212/91. Sendo exceção, a não incidência de contribuições deve ser expressa, nunca presumida.

2.2.4. Quando a Participação nos Lucros ou Resultados é paga aos empregados e seja decorrente de instrumento que atenda os ditames da Lei n° 10.101/00, será excluída da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Por sua vez, o pagamento realizado a contribuinte individual prescinde de qualquer análise adicional, uma vez que sempre será tributado por constituir pagamento em retribuição aos serviços prestados à companhia.

2.2.5. O Banco Fibra S.A. uma instituição financeira sob a forma de sociedade anônima de capital fechado, regida pelo seu Estatuto Social que prevê que a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria Executiva.

Assim, os Diretores e Conselheiros eleitos na forma do Estatuto Social são considerados como Administradores da sociedade e, como tal, os pagamentos que lhe são realizados a título de Participação nos Lucros integra o respectivo salário de contribuição.

2.2.6. A Auditora-Fiscal encontrou pagamentos de Participação nos Lucros dos Administradores a um diretor não-empregado, registrados nas Folhas de Pagamento sob as rubricas n° 4120 - Adiantamento PLR, n° 4125 - PLR PP e n° 8235 - Desconto Adiantamento PLR, e contabilizados nas Contas Cosif n° 1.8.8.03.00-3 - Adiantamentos e Antecipações Salariais e n° 8.9.7.10.10-8 - Participações no Lucro Administradores.

2.2.7. Tais valores, obtidos a partir de planilhas fornecidas pela própria empresa, não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

2.3. Bônus ou Gratificação de Retenção e das Indenizações 2.3.1. Constitui fato gerador das contribuições previdenciárias não apenas o salário base do empregado ou contribuinte individual, mas a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais. Tal incidência somente resta afastada nas hipóteses previstas pelo § 9° do art. 28 da Lei n° 8.212/91.

2.3.2. Num contexto de forte concorrência, as empresas do ramo financeiro vêm implementando diversas metodologias visando fazer face à crescente demanda por profissionais qualificados. Um desses instrumentos são os denominados Bônus ou

Gratificações de Retenção que consiste em pagamentos realizados a profissionais especializados visando incentiva-lo a manter seu vínculo profissional com a empresa. É certo, portanto, que seu pagamento deverá estar atrelado a uma cláusula de permanência do trabalhador na empresa pelo prazo estipulado entre as partes.

2.3.2.1. Nessa sistemática, se o funcionário permanecer na empresa pelo período combinado, passa a ter direito a ficar com o bônus/gratificação em valor integral. Caso peça demissão antes desse período, terá de devolver parte do valor recebido, ou seja, restituir a parte correspondente ao tempo que faltava para completar o período pré-estabelecido. Por sua vez, se o empregador demitir o segurado, antes do término do período, não poderá pedir a restituição de nenhum valor adiantado e tampouco se negar a pagar o valor integral do bônus/gratificação, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa.

2.3.2.2. Desta feita, tal verba é negociada expressamente entre a empresa e o empregado, sendo paga durante e em virtude do contrato de trabalho e condicionada ao cumprimento de um tempo mínimo de permanência na companhia, possuindo natureza de gratificação ajustada e, como tal, está contida na definição legal de salário de contribuição.

2.3.2.3. No caso do Banco Fibra S.A., o Programa de Retenção encontra-se detalhado nas Demonstrações Financeiras para o exercício de 2010. A formalização de tal programa deu-se por intermédio de instrumentos particulares entre o banco e seus empregados.

2.3.2.4. A fiscalizada informou (Carta-Protocolo de 06/01/2015) que o Programa de Retenção foi aprovado pelo comitê executivo do banco em 2010 e estabeleceu o pagamento em duas parcelas: os diretores (empregados e não empregados) receberam Bônus ou Gratificação de Retenção em 12/2010 e 12/2011 enquanto os empregados receberam em 12/2010 e 02/2012.

2.3.2.5. Durante a auditoria foram encontrados nas Folhas de Pagamentos do contribuinte pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais a título de Bônus ou Gratificação de Retenção (rubrica n° 4500 - Bônus de Contratação / Bônus de Retenção), os quais foram contabilizados na conta Cosif n° 188.92.00.0044000-1. Tais valores, obtidos a partir de planilhas fornecidas pela própria empresa, não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

2.3.3. No universo corporativo é possível que ocorram pagamentos de indenizações adicionais, no momento da rescisão do contrato de trabalho, em conjunto com as verbas pagas em virtude de lei. Tais indenizações referem-se a montantes pagos espontaneamente, ou seja, por mera liberalidade da empresa.

Tratam-se, por conseguinte, de verbas complementares às verbas indenizatórias previstas legalmente, as quais devem ser pagas ao empregado por ocasião de seu desligamento imotivado do trabalho como forma de reparar o dano pela perda de um direito. São valores acertados não por força de lei, convenção ou acordo coletivo, dependendo apenas da vontade do empregador, excedendo às indenizações legalmente instituídas.

2.3.3.1. Relembrando que a interpretação do § 9º do art. 28 da Lei n° 8.212/91 deve ser feita de maneira restritiva, a Auditora-Fiscal afirma que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não integre o salário-de-contribuição, faz-se necessária a existência de expressa previsão legal. Nesse sentido, a própria Lei n° 8.212/91 tratou de excluir determinadas indenizações do conceito de salário-de-contribuição, o que impede concluir que a simples denominação "indenização" seria suficiente para que determinada verba seja excluída do conceito de salário-de-contribuição.

2.3.3.2. Acrescenta que, consoante a alínea "m" do § 9º do art. 214 do Decreto n° 3.048/99, somente as indenizações previstas em lei não integram o salário de contribuição para fins de incidência previdenciária. Desta feita, a natureza indenizatória deve ter previsão legal, não podendo ser presumida ou convencionada.

2.3.3.3. Esclarece, ainda, que a habitualidade que torna um ganho tributável é a habitualidade relacionada ao costume da empresa, não à frequência com a qual o empregado a recebe. A política de pagar uma indenização adicional aos funcionários no momento da rescisão torna o pagamento da verba em questão previamente esperado, tal como parcela contraprestativa acertada em decorrência do tempo que os empregados se dedicaram à empresa. Assim sendo, é uma forma de contraprestação pelos serviços prestados durante a relação de trabalho. A contraprestação não é imediata, como no salário, mas decorre de toda uma vida laboral.

2.3.3.4. Por conseguinte, as verbas pagas a título de indenização, por mera liberalidade do empregador, coadunam-se com o conceito de salário de contribuição trazido pelo art. 28 da Lei 8212/91.

2.3.3.5. No caso em concreto, foram encontrados pagamentos a título de Indenização por Liberalidade nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, nas rubricas n° 3345 - Indenização e n° 30580 - Indenização por Dispensa, as quais foram contabilizadas na conta Cosif n° 81727003. Em Carta-Protocolo de 06/01/2015, a fiscalizada esclareceu que as rubricas 3345 (Indenização) e 30580 (Indenização por Dispensa) referem-se aos pagamentos relativos à indenização por dispensa de colaborador que, por liberalidade do Banco, foi paga por ocasião da Rescisão Complementar de Contrato, pagamentos estes que não estavam previstos nas Convenções Coletivas.

2.3.3.6. As Rescisões de Contrato de Trabalho dos beneficiários do Bônus de Retenção consignam os pagamentos feitos por intermédio da rubrica n° 3355 - Indenização.

Os montantes pagos sob a rubrica n° 30580 - Indenização por Dispensa não foram encontrados nas Rescisões de Contrato de Trabalho apresentadas durante a auditoria, mas somente nas Folhas de Pagamento do contribuinte.

2.3.3.7. Os valores recebidos pelos empregados a título de "Indenização" e "Indenização por Dispensa" foram pagos por liberalidade da empresa, não tendo por base lei, convenção ou acordo coletivo, motivo pelo qual integram a remuneração e compõem a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Tais valores, obtidos a partir das folhas de pagamento e da contabilidade do sujeito passivo, não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

2.4. Contribuição Relativa ao RAT ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção:

2.4.1. Após discriminar a legislação aplicável à exação sob análise, a Auditora-Fiscal conclui que a alíquota RAT básica é fixada por atividade econômica, mediante o enquadramento nas subclasses da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) constantes do Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. A adoção e aplicação da alíquota RAT é incumbência da própria empresa, sem prejuízo da ulterior verificação pelas autoridades administrativas.

2.4.2. Acrescenta que a Lei n° 10.666/03 autorizou, em seu art. 10, que as alíquotas RAT básicas sejam reduzidas pela metade ou majoradas até o dobro, em função do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, segundo os critérios de frequência, gravidade e custo. Esse preceito foi acrescentado ao RPS por meio das alterações promovidas pelos Decretos n° 6.042/07 e 6.957/09 que regulamentaram a aplicação de um índice para apurar o desempenho específico de cada empresa denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

2.4.3. O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, consistindo em um multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,30) a dois inteiros (2,00), que se aplica às alíquotas RAT básicas.

Seu cálculo é realizado pelo Conselho Nacional da Previdência Social (CNPS), órgão do Ministério da Previdência Social (MPS), que tem o mister de publicar tanto os índices parciais por atividade econômica quanto o FAP das empresas com elementos que possam ensejar a sua impugnação.

2.4.4. A autuada exerce atividade econômica de "bancos múltiplos, com carteira comercial" e passou, a partir de 07/2007 com as mudanças advindas do Decreto n° 6.042/07, a se enquadrar no CNAE 6422-1. Ademais, a partir de janeiro de 2010, tem a sua alíquota básica RAT definida em 3%, conforme as mudanças implementadas pelo Decreto n° 6.957/09.

2.4.5. A Auditora constatou que o Banco Fibra integra Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, com pedido de Antecipação dos Efeitos da Tutela Jurisdicional - Processo n° 2007.61.00.020014-8 (ou 0020014-72.2007.403.6100), ajuizada pela Federação Brasileira de Bancos (Febraban) em 02/07/2007 contra o aumento de alíquotas SAT/RAT (diferença entre alíquota de 1% do Decreto n° 3.048/99 e a alíquota de 3% prevista no Decreto n° 6.042/07). Sobre essa ação, a Autoridade Tributária apresenta as seguintes informações:

2.4.5.1. A tutela antecipada foi indeferida por decisão monocrática em 05/07/2007, decisão esta mantida em sede de agravo (27/07/2007).

2.4.5.2. A Febraban, em 03/08/2007, solicitou autorização para que suas afiliadas depositassem judicialmente os valores em discussão, pedido que foi deferido em 06/08/2007, desde que integral e em dinheiro. Todavia, em 09/08/2007 o pedido para realizar o depósito integral nos autos foi indeferido. A autora agravou a decisão em 17/08/2007 e, em 31/08/2007, o Tribunal deferiu a antecipação da tutela recursal, possibilitando o depósito da parte controversa da contribuição objeto da ação pelas instituições filiadas à agravante, decisão esta que foi mantida por acórdão datado de 12/02/2008.

2.4.5.3. Consoante Certidão de Objeto e Pé emitida em 05/05/2015, os autos encontram-se em fase de produção de prova pericial e foram remetidos a perito para laudo (16/03/2015).

2.4.6. A Auditora esclarece que a autuada teve um FAP atribuído de 1,1140 para o exercício de 2012, o que acarreta num RAT ajustado de 3,3420% (FAP x RAT básico). Nesse mesmo período (01/2012 a 12/2012, incluindo o 13º salário), foram informadas em GFIP um RAT Ajustado de 1,1140%, equivalente à multiplicação da alíquota básica RAT de 1% pelo FAP de 1,11.

2.4.7. O contribuinte procedeu a depósitos judiciais tempestivos relativos à Contribuição relativa ao RAT no exercício de 2012 e discutida no processo anteriormente mencionado. Tais depósitos encontram-se discriminados no Demonstrativo de Depósitos Judiciais das Contribuições destinadas ao RAT 2012, sendo que foram depositados valores equivalentes a 2,1140% nas competências 01/2012 a 10/2012 e 2,2240% nas competências 11/2012 a 13/2012.

2.4.8. A Auditora-Fiscal detalha os cálculos comparativos entre os valores devidos pela empresa (RAT ajustado de 3,3420%) e a soma dos depósitos judiciais e valores declarados em GFIP no Demonstrativo do Cálculo das Contribuições relativas ao RAT Ajustado 2012, concluindo que a autuada não efetuou o depósito do montante integral.

2.4.9. Conseqüentemente, efetuou o lançamento na autuação sob análise das diferenças entre os valores totais calculados mensalmente para as Contribuições destinadas ao RAT (ajustado pelo FAP) e os montantes declarados em GFIP, conforme Demonstrativo das Diferenças das Contribuições relativas ao RAT Ajustado 2012.

2.4.10. O crédito foi apurado com base nas remunerações pagas aos segurados empregados obtidas a partir de planilha fornecida pela empresa, cujos dados foram confirmados nas folhas de pagamento e contabilidade.

IMPUGNAÇÃO 3. O contribuinte, tempestivamente, impugnou a autuação por meio do instrumento de fls. 693/797, com a juntada de documentos, no qual apresenta as seguintes alegações, resumidamente:

3.1. Após breve relato dos fatos, alega a tempestividade da Impugnação apresentada.

3.2. Sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) dos empregados, tece, inicialmente, breve síntese da legislação aplicável: (i) a PLR está prevista no artigo 7º, XI, da Constituição Federal (CF); (ii) o mandamento constitucional foi normatizado pela Lei nº 10.101/00, a qual estabeleceu os requisitos de observância obrigatória para que as verbas pagas possam ser consideradas como PLR e não integrem a base de cálculo do salário de contribuição. Assim, entende equivocada a conclusão da Fiscalização uma vez que sempre cumpriu os requisitos legais necessários para o pagamento de tal verba a título de PLR e/ou PPPLR ("Programa Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados").

3.2.1. Ressalta que possui diferentes instrumentos para o pagamento da PLR (Planos Próprios firmados em acordos com o Sindicato dos Empregados em 2009, 2010 e 2011; Plano Próprio de 2012; Convenções Coletivas de Trabalho firmados nos anos de 2009 a 2012) e defende que a legislação autoriza a manutenção de mais de um programa de pagamento de PLR, conforme dispõe o §3° do art. 3º da Lei n° 10.101/00.

3.2.2. Ao tratar dos requisitos supostamente não atendidos pela impugnante nos Programas Próprios de PLR (PPPLR), alega que a legislação optou por não especificar as formalidades, critérios e condições para a elaboração do PLR, concedendo tal liberdade às empresas e trabalhadores no momento da negociação, apenas exigindo a fixação de regras precisas e critérios passíveis de aferição, buscando-se evitar qualquer

burla que poderia ser cometida pelo empregador em detrimento ao empregado.

3.2.2.1. Nesse ponto, refuta a conclusão emitida pela Fiscalização no item 5.23 do Relatório Fiscal quanto à expressão "Parcela Garantida Fixa", uma vez que não há garantia de pagamento de valor fixo, vez que o pagamento desta parcela somente ocorreria se houvesse a apuração de lucro.

3.2.2.1.1. Após transcrever trechos das cláusulas que tratam dos critérios de mensuração do montante a ser distribuído a título de PLR, destaca a defendente a existência das seguintes condições no corpo do PPPLR para que o funcionário faça jus ao seu recebimento: (i) atingimento das metas de resultados da área de atuação em que o empregado estiver lotado e das metas individuais de resultados, cujos mecanismos de aferição das informações necessárias ao cumprimento das metas serão aqueles existentes no departamento competente; (ii) Sistema de Avaliação de Desempenho Individual, cujos critérios são os constantes do instrumento de Avaliação de Desempenho, em uso pelo Banco.

3.2.2.2. Conclui restar cristalina a existência de regras claras e objetivas do direito substantivo uma vez que o programa estabelece, a partir de percentagens e fórmulas, que (i) quanto maior o lucro líquido do exercício, maior será a participação nos lucros dos empregados e (ii) para fazer jus ao PLR, os empregados devem atingir metas de resultado e, obviamente esses resultados colaboram para a geração do lucro da empresa.

3.2.2.3. No que diz respeito às regras adjetivas a serem atendidas pelos empregados, sustenta que os pagamentos de PLR estavam (e sempre estiveram) diretamente vinculados ao atingimento de metas pré-estabelecidas nos "Contratos de Metas", firmados de forma individualizada com cada um dos funcionários elegíveis, nos quais foram estabelecidas metas claras, mensuráveis e objetivas que deveriam ser cumpridas por cada colaborador para que pudesse fazer jus ao pagamento do PPPLR.

3.2.2.3.1. Informa que no início de cada semestre, os colaboradores elegíveis ao recebimento do PPPLR se reúnem com seus gestores para a definição das metas de caráter quantitativo e qualitativo, sendo o seu cadastramento realizado por meio de sistema "on-line". Contesta a afirmação da Auditora de que os próprios funcionários definiam as metas vez que a sua definição, por óbvio, fica a cargo dos profissionais de alto escalão, cabendo apenas ao funcionário, conjuntamente com seu coordenador, a inserção das informações no sistema interno.

3.2.2.3.2. Ainda, defende que não há qualquer previsão legal que vede o sistema de definição de metas adotado pela impugnante, vez que esta podem ser livremente negociadas entre empresa e empregados. A única exigência legal nesse aspecto é que os objetivos para desempenho dos trabalhadores sejam

mensuráveis para viabilizar a integração entre o trabalho e o capital.

3.2.2.3.3. Apresenta exemplo de Contrato de Metas, já apresentado à fiscalização no curso dos trabalhos fiscais, para comprovar que foram previamente estipulas metas a serem alcançadas pelo funcionário. Dentre essas metas, afirma que também aquelas relacionadas às metas qualitativas (qualidades pessoais, como "foco em resultado" e "trabalho em equipe") tiveram avaliação a partir de critérios objetivos vez que foram atribuídas notas ao funcionário.

3.2.2.3.4. Contesta a afirmação da Auditora de que as metas quantitativas seriam encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados. Como integrante do setor financeiro, a Impugnante depende do esforço intelectual de seus colaboradores e da execução plena das tarefas decorrentes de seu contrato de trabalho.

3.2.2.3.5. Acrescenta que o Anexo II dos PPPLR traz apenas exemplo das metas a serem fixadas, as quais são, de fato, fixadas nos contratos de metas firmados pela impugnante e seus colaboradores. Coloca à disposição deste colegiado todos os Contratos de Metas que mantém em seus arquivos.

3.2.2.3.6. Afirma descabida a conclusão da Auditora responsável pela autuação de que as metas não foram previamente pactuadas eis que, no início de cada semestre, era realizado o agendamento com o gestor de cada área para discutir as metas a serem alcançadas no período, conforme comunicados referentes à "Avaliação e Contratação de Metas" anexados à peça de defesa. Acrescenta que os Planos adotados pelo Impugnante possuem estrutura e características utilizadas ao longo de muitos anos, os quais são, por esse motivo, de conhecimento de todos os funcionários.

3.2.2.4. Quanto ao argumento da Fiscalização de que existiriam diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR, com pagamento de valores desiguais, ressalta que a Lei n° 10.101/2000 em nenhum momento vedou a fixação de metas diferenciadas em função do cargo ocupado pelo empregado. Acrescenta que a diferenciação de metas por área é um procedimento alinhado às práticas de mercado.

3.2.2.5. Quanto à elevada relação percentual entre o PLR pago a alguns funcionários e o valor dos respectivos salários, sustenta ser usual a prática de pagamentos elevados de PLR pelas empresas do setor financeiro, no qual a competitividade é sua principal característica: visando reter os melhores talentos é comum a adoção de políticas agressivas de pagamentos a título de PLR. Apresenta estudo realizado por renomada empresa de consultoria em recursos humanos que conclui que no mercado das Instituições Financeiras, quanto maior o cargo exercido pelo funcionário, menor será, percentualmente, seu salário, em comparação aos montantes variáveis pagos, dentre eles a PLR.

3.2.2.5.1. Acrescenta que, da análise do demonstrativo "Banco Fibra - PLR x Salário Anual" da lavra da própria Autoridade Fiscal é possível verificar que os valores pagos não poderiam se configurar como salários travestidos de PLR, diante da grande diferença dos valores pagos em diferentes períodos. Lista dois funcionários que receberam, em 2011, PLR três a quatro vezes maior que o PLR pago em 2010 e ressalta que o salário de um dos funcionários se encontrava alinhado à média do mercado. Ainda, esclarece que o percentual elevado de PLR (487,90%, por exemplo) não é destinado a qualquer funcionário, mas apenas àqueles do alto escalão, que decidem os rumos e estratégias a serem tomadas pela empresa (superintendentes, diretores e vice-presidente), tendo não somente o condão de estimular o funcionário, mas também de reter talentos.

3.2.2.6. Afirma que a data de assinatura dos acordos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica a título de PLR. Até porque, somente ao final de cada exercício a impugnante tomava conhecimento do lucro/resultado obtido pela empresa, componente necessário para cálculo da PLR. Entende que a Lei n° 10.101/2000 silencia quanto ao momento da assinatura dos acordos coletivos.

3.2.2.6.1. Apresenta decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e conclui que a jurisprudência tem entendido que a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro/resultado obtido, de forma que a assinatura do acordo durante o ano base, mas antes do efetivo pagamento, não ofende o regramento legal disposto na Lei n° 10.101/2000.

3.2.2.6.2. Afirma que os acordos firmados respeitam esse entendimento vez que, embora tenham sido assinados ao longo do período base, em todos os casos os pagamentos sucederam a assinatura dos acordos.

3.2.2.6.3. Justifica a demora na assinatura dos acordos de PLR com as morosas tratativas com o sindicato competente, demandando meses para que as negociações sejam finalizadas.

3.2.2.7. Não contesta a ausência da participação do sindicato dos empregados no PPPLR de 2012. Esclarece, porém, que tal ausência não decorreu de sua desídia, mas sim do Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo - SEEB/SP impôs uma série de empecilhos que culminaram em diversos desacertos na tentativa de negociações, envolvendo os termos para elaboração dos acordos a serem propostos aos empregados. Apresenta e-mails que demonstrariam as tentativas de trazer um representante do sindicato para participar da negociação e as dificuldades encontradas.

3.2.2.7.1. Cita decisão do CARF na qual se entendeu que o contribuinte não poderia ser prejudicado em razão de o sindicato ter deixado de participar das negociações e conclui que, uma vez comprovado que a participação do sindicato não

ocorreu por sua exclusiva responsabilidade, os valores pagos pelo Impugnante a título de PLR não podem ser desconfigurados por esse motivo.

3.2.2.8. Contesta a alegação da Fiscalização de que o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantes estaria em desacordo com a legislação vez que o próprio §3° do art. 3º da Lei nº 10.101/00 prevê a possibilidade de compensação entre planos mantidos espontaneamente pela empresa com os possíveis planos firmados a partir de convenções coletivas. Colaciona decisões do CARF que subsidiam seus argumentos.

3.2.2.8.1. Esclarece que as próprias Convenções Coletivas de Trabalho firmadas pelo Impugnante, em conjunto com o sindicato, presumem a existência de outros Planos Próprios de PLR ao prever a impossibilidade de compensação dos valores pagos com os valores devidos em razão de Planos Próprios firmados.

3.2.2.8.2. Ainda, sustenta que a compensação dos valores pagos em razão de um e outro plano é mera opção a ser exercida pelas empresas, uma vez que a legislação é clara ao utilizar o termo "poderão", do qual se extrai a ideia de opção, e não o termo "deverão", que exprimiria obrigatoriedade.

3.2.2.8.3. Alternativamente, ainda que se entenda pela impossibilidade de manutenção dos dois Planos, ao menos um dos Planos elaborados pela empresa deve ser mantido vez que o entendimento da Fiscalização no sentido de desconsiderar os 2 (dois) Planos de PLR carece de qualquer base legal e razoabilidade.

3.2.2.9. Combate a alegação da Autoridade Fiscal de que teria incorrido na vedação legal de efetuar pagamento a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

3.2.2.9.1. Alega ser equivocada a análise, por amostragem, realizada pela Auditora Fiscal no ano de 2010, período em que foram localizados mais de dois pagamentos para um mesmo funcionário. Isto porque, nesses casos, um dos pagamentos seria referente a PLR de ano distinto ao do ano de pagamento.

3.2.2.9.2. Exemplificativamente, quanto ao funcionário Ari Germano Citton, informa que o valor pago em 02/2010 é referente ao PPPLR de 2009, enquanto que o valor pago em 08/2010, inicialmente referente a adiantamento do PLR de 2010, mostrou-se parcialmente indevido face à redução do resultado esperado pela Impugnante. Assim, para evitar desestímulo dos funcionários que receberam o adiantamento indevido, a impugnante optou por conceder a alguns de seus profissionais uma gratificação de retenção, com a compensação dos valores adiantados em 08/2010 com o montante a ser recebido a título de retenção (conforme Ata de Reunião do Comitê Executivo de 08/11/2010). Por fim, a parcela paga em 11/2010 refere-se ao pagamento de adiantamento de 50% da parcela adicional

referente à PLR da Convenção Coletiva do Trabalho referente ao próprio ano 2010.

3.2.2.9.3. Alternativamente, caso prevaleça o entendimento de que a impugnante infringiu o requisito da periodicidade dos pagamentos, sustenta-se que: (i) no caso de ser mantido apenas um dos planos de PLR adotados pela impugnante, sobre os pagamentos relacionados ao plano mantido não deverão incidir contribuições previdenciárias que deverão incidir, unicamente sobre as parcelas relacionadas ao plano desconsiderado vez que a periodicidade, nesse caso, teria sido respeitada; (ii) no caso de serem mantidos todos os planos, as contribuições previdenciárias deverão incidir apenas sobre as parcelas que excederem o limite legal.

3.3. Discorda a impugnante da incidência de contribuições previdenciárias sobre o PLR pago ao administrador Márcio Ronconi de Oliveira, alegando que a imunidade da PLR é amparada pela CF/88 e é estendida aos trabalhadores em sentido amplo, abrangendo tanto aqueles que atuam como empregados subordinados a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) quanto os profissionais que ocupam cargos de direção que envolva a gestão de pessoas e do negócio.

3.3.1. Acrescenta que, desde a sua edição, a Lei nº 6.404/76 previa o pagamento de participação nos lucros a administrador, desde expressamente previsto no estatuto social ou em deliberação de Assembleia Geral, conforme artigos 152 e 190. Assim, existindo lei específica que trata da participação nos lucros dos administradores, resta respeitado o disposto na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, estando tal verba excluída do respectivo salário de contribuição.

3.4. Sustenta que os valores pagos a título de indenização por dispensa possuem única e exclusivamente natureza indenizatória, não havendo que se falar em remuneração, bem como evidente a falta de habitualidade no seu pagamento visto que é paga ao funcionário uma única vez.

3.4.1. Relembra que, nos termos da legislação previdenciária, a incidência da Contribuição Previdenciária recai sobre o valor pago ou creditado em contraprestação a um serviço prestado que, em regra, atinge todas as verbas de natureza salarial, de cunho remuneratório.

3.4.2. Os valores pagos pela impugnante a seus funcionários no momento de seu desligamento possuem exclusivamente natureza indenizatória por tratar-se de importância destinada à mera recomposição patrimonial, tendo como único objetivo a reparação de danos materiais aos empregados em face da rescisão de seus contratos de trabalho.

3.4.3. Relembra que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem se manifestado reiteradamente no sentido de que a Contribuição Previdenciária incide, tão somente, sobre o salário (espécie), e não sobre o total da remuneração (gênero), excluindo do âmbito

de incidência as parcelas cuja natureza seja indenizatória e não habitual.

3.4.4. Independentemente de previsão legal para não incidência, as verbas de natureza indenizatória não se subsumem à incidência da Contribuição Previdenciária, em estrita observância aos preceitos constitucionais fixados para delimitação da sua hipótese de incidência, de modo que o alcance da expressão "remuneração" não deverá incluir outras verbas que não tenham o escopo de retribuir o trabalho.

3.4.5. Por fim, para os pagamentos realizados a título de indenização faltaria o elemento habitualidade, imprescindível para a caracterização de salário, considerando que a verba acima é paga uma única vez para o trabalhador que não mais integra o quadro de funcionários da Impugnante.

3.5. Alega a defendente que o bônus/gratificação de retenção não possui natureza salarial pois se trata, em verdade, de ganho eventual.

3.5.1. Explica que as empresas têm se preocupado em criar mecanismos com o intuito de manter nos seus quadros determinados funcionários qualificados/estratégicos, evitando que busquem no mercado melhores propostas salariais. Quando este mecanismo se dá por meio da oferta de determinada quantia para dissuadir o profissional da ideia de deixar a empresa, estar-se-á diante do que se convencionou chamar de bônus de retenção. Em outras palavras, o bônus de retenção é um valor pago a determinado empregado, que já lhe presta serviço, para que este não deixe os quadros da empresa.

3.5.2. Tal verba não possui natureza salarial pois se trata de ganho eventual, o qual já havia sido excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias desde a promulgação da CF/88 que determina a inclusão dos ganhos habituais no conceito de salário (§ 11 do art. 201).

3.5.3. Por sua vez, a legislação ordinária (inciso I do art. 28 da Lei n° 8.212/91) definiu o conceito de salário de contribuição como a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Ainda, existem parcelas que não sofrem incidência das contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais como as arroladas no §9º do art. 28 da Lei n° 8.212/91, importando para o caso em análise o item 7 da alínea "e" 1.

3.5.4. As parcelas que não se encontram na expectativa de direito do trabalhador e que por ventura venham a ser recebidas, por decorrerem de situação fortuita, é que podem ser caracterizadas como ganhos eventuais, não sujeitos, pois, às contribuições previdenciárias. Nesse sentido, os valores recebidos pelos funcionários da Impugnante por ocasião do recebimento de bônus/gratificação não se enquadram no conceito de ganhos habituais, visto decorrerem de evento único.

3.5.5. Com efeito, o "Acordo para Pagamento de Gratificação de Retenção" firmado com entre o Impugnante e seus funcionários previa, em síntese, o pagamento de duas parcelas, sendo que os diretores empregados e não empregados receberam o bônus de retenção em 12/2010 e 12/2011 e os demais empregados em 12/2010 e 02/2012, ficando evidente o caráter extraordinário dos referidos pagamentos.

3.5.6. Desse modo, por se tratar de ganho eventual, decorrente de evento único do qual não se espera, resta evidente que os valores pagos pela Impugnante a seus funcionários a titulo de bônus de retenção enquadram-se perfeitamente no disposto no art. 28, §9º, alínea "e", item "7" da Lei n° 8.212/91, de modo que não deve prosperar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os referidos valores.

3.6. Após discorrer sobre a legislação e normas aplicáveis ao FAP, a impugnante apresenta informações pertinentes à Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, com pedido de Antecipação dos Efeitos da Tutela, n° 0020014-72.2007.403.6100, na qual restou deferida a antecipação de tutela para possibilitar o depósito judicial dos valores discutidos pelas instituições filiadas.

3.6.1. Concorda com as conclusões da Auditora-Fiscal no que diz respeito aos valores de RAT ajustado devido, os montantes declarados em GFIP, os valores depositados em juízo e a diferença entre os valores devidos e os valores declarados/depositados, convalidando as informações constantes em planilha elaborada pela Fiscalização e reproduzida na Impugnação.

3.6.2. Discorda, no entanto, da não aplicação da suspensão da exigibilidade prevista no art. 151, inciso II, do CTN, desconsiderando-se os valores depositados para se lançar o valor total da alíquota relativa ao RAT Ajustado, qual seja, 3,3420%. Ou seja, ao invés de efetuar o lançamento no montante de R$ 54.638,85 (diferença entre o valor devido e a soma dos valores declarados em GFIP e depositados em juízo), o fez pelo valor total de R$ 1.572.374,05, exigência que desborda dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que são de observância obrigatória pela Administração.

3.6.3. Entende que não pode o julgador se furtar de aplicar os critérios de atuação da Administração previstos na Lei n° 9.784/99 aos casos sob julgamento, especialmente o mandamento que se refere à adequação entre meios e fins, sendo vedada a imposição de obrigações que superem àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

3.6.4. Não obstante, considerando-se todos os depósitos realizados no bojo dos autos da Ação Anulatória n° 0020014-72.2007.403.6100, que incluem os anos de 2010, 2011 e 2012, constata-se que o somatório depositado é maior que o apontado como devido: a diferença depositada a menor foi de R$ 54.638,85 (referente ao ano 2012) enquanto que o valor

originalmente depositado em 2010 e 2011 supera o montante considerado pela fiscalização como devido (R$ 129.171,31) de acordo com o cálculo realizado pela própria autoridade fiscal anexados no processo administrativo nº 16327.720634/2015-24.

3.6.5. Entende a impugnante que a fiscalização poderia e deveria ter realizado a imputação dos valores depositados a maior em 2010 e 2011 nas competências de 2012, não sendo admissível que, além de desconsiderar esse crédito, ainda se exijam os valores totais acrescidos de multa de ofício e juros. Se a própria autoridade reconhece ter havido pagamento a maior pelo particular, deve ela providenciar sua imputação ao montante relativo aos meses em que houve saldo a menor.

3.6.6. Por fim, diante da relação de prejudicialidade entre o presente feito e de n° 16327.720634/2015-24, mormente em razão do fato de que os valores depositados a maior para os anos de 2010 e 2011 devem ser imputados aos débitos de 2012 aqui tratados, é fundamental que os processos sejam reunidos para julgamento. Requer, assim, o apensamento dos presentes autos aos do processo 16327.720634/2015-24, evitando-se que ocorram decisões conflitantes.

3.7. Diante do exposto, requer sejam acolhidos os argumentos expostos na Impugnação, para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

3.7.1. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive com a juntada de novos documentos.

A 13ª Turma da DRJ/SPO julgou a impugnação procedente em parte, nos termos da seguinte decisão:

Acordam os membros da 13ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação, (i) mantendo-se em parte o crédito tributário AIOP Debcad nº 51.060.832-9 e (ii) mantendo-se na íntegra o crédito tributário AIOP Debcad nº 51.060.833-7.

O voto condutor do acórdão recebeu a seguinte conclusão:

CONCLUSÃO

19. Considerando o exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte a Impugnação para: (i) exonerar, em parte, o crédito tributário AIOP Debcad nº 51.060.832-9 que integra o presente processo administrativo, unicamente no que diz respeito à exclusão da multa de ofício incidente sobre parte das contribuições lançadas nas competências 01/2012 a 13/2010 conforme demonstrado na planilha que integra o Voto; (ii) manter integralmente o crédito tributário AIOP Debcad nº 51.060.833-7.

19.1. O quadro resumo abaixo discrimina os valores lançados, exonerados e mantidos, referentes ao principal e à multa:

Auto de Infração	Crédito originário	Crédito exonerado	Crédito mantido (DADR)
51.060.832-9	R$ 51.609.883,52	R$ 1.138.301,41	R$ 50.471.582,11
51.060.833-7	R$ 4.947.380,77	R$ 0,00	R$ 4.947.380,77

Segue a ementa do julgado:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS DE NATUREZA REMUNERATÓRIAS.

Quando pagas em desacordo com a legislação de regência, por força da previsão constante do § 10, art. 214, do Decreto nº 3.048/99, as parcelas remuneratórias precariamente escudadas pela isenção passam a integrar o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS.

A Constituição Federal de 1988, apesar de desvincular expressamente a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) das verbas salariais, não teceu considerações acerca dos efeitos tributários decorrentes do pagamento de tal verba. Desta forma, não há que se entender que a parcela salarial em epígrafe esteja escudada pela imunidade tributária.

Nos termos da regra geral prevista no art. 28 da Lei nº8.212/91, as contribuições previdenciárias incidem sobre a remuneração paga pela empresa, a qualquer título, a seus empregados, sendo inatingíveis apenas as verbas expressamente discriminadas no § 9º do mesmo artigo, as quais devem ser interpretadas de forma literal e restritiva, nunca analógica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ADMINISTRADORES.

A verba paga a administradores a título de participação nos lucros tem natureza jurídica diversa daquela paga a empregados, somente estando esta última alcançada pelo benefício fiscal.

BÔNUS DE RETENÇÃO.

O pagamento de bônus de retenção ou gratificação de permanência visando recompensar o empregado que mantém seu vínculo empregatício por período determinado de tempo, com uma espécie de prêmio, representa um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação e se encontra dentro do conceito do salário de contribuição.

INDENIZAÇÃO POR DISPENSA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREJUÍZO DO NÃO COMPROVADO

Indenização pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Ausente este requisito, a verba paga pelo empregador com habitualidade integra o salário de contribuição do empregado.

O disposto na alínea "m" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS estipula a necessidade de previsão legal para que outros tipos de indenização, não previstas em seu rol taxativo, possam ser entendidos como não integrantes do salário de contribuição:

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (RAT). PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA EM FUNÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP).

A contribuição da empresa para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Previdenciário de Prevenção (FAP), nos termos das Leis nº 8.212/91 e 10.666/03, com a regulamentação dos Decretos nº 3.048/99, 6.042/07 e 6.957/09, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

[...]

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AOS TERCEIROS.

As contribuições destinadas a terceiros (FNDE e INCRA) possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestam serviços, e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.

[...]

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA QUANDO HÁ IDENTIDADE DE OBJETOS.

Por força do Princípio da Unidade Jurisdicional, a decisão judicial é soberana e sobrepõe-se a qualquer manifestação administrativa eventualmente produzida, de forma que, nos casos de objetos idênticos, opera-se a renuncia à discussão

> *administrativa. No entanto, as discussões suscitadas apenas no âmbito administrativo deverão ter seu prosseguimento normal, com a finalidade de garantir ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.*
>
> *DEPÓSITO JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO.*
>
> *No caso de depósitos judiciais efetuados em valores inferiores aos devidos, considera-se garantido apenas a parte do crédito tributário (apurado nos termos da legislação vigente pela Autoridade Fiscal) que correspondente ao quanto depositado em juízo, incidindo a multa de ofício apenas sobre a diferença não garantida pelo depósito judicial.*
>
> *PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS.*
>
> *Indefere-se o pedido de apresentação de provas após o prazo da Impugnação, ou a realização de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da Impugnação.*

A DRJ recorreu de ofício ao CARF.

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 09/03/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, e interpôs recurso voluntário em 07/04/2017, no qual basicamente reiterou os termos de sua impugnação.

Iniciado o julgamento neste Conselho, o representante do contribuinte apresentou petição requerendo a aplicação do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), com as alterações dadas pela Lei nº 13.655/2018. Na sequência, a Fazenda Nacional requereu sua notificação formal de referida petição. Em virtude disso, o processo foi retirado de pauta com vista ao atendimento da solicitação da PGFN.

Em sua manifestação, a Procuradoria basicamente pediu o indeferimento da aplicação do art. 24 da LINDB.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso de ofício não deve ser conhecido, porque a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito tributário relativo a encargos de multa no valor de R$ 1.138.301,41 (vide fl. 1404 e tabela abaixo colacionada), montante este inferior ao limite de alçada de R$ 2.500.000,00, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017.

A citada Portaria estabeleceu um novo limite para a interposição de recurso pela DRJ, elevando-o para R$ 2.500.000,00, sendo sabido que, nos termos da Súmula CARF

103, o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância. Veja-se o texto da Portaria e a redação do verbete sumular retro mencionado:

> *Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*
>
> *§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*
>
> *§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*
>
> .....
>
> *Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Diante do depósito judicial de parte do crédito constituído, a DRJ excluiu unicamente a multa de ofício a ele correspondente, o que totalizou um valor exonerado de R$ 1.138.301,41, conforme se vê na planilha que integra o voto condutor do acórdão, fl. 1404. Veja-se:

Competência	Contribuição lançada	Multa de ofício lançada	Depósito judicial	Diferença não garantida	Multa de ofício devida	Multa de ofício excluída
	A	B = A x 75%	C	D = A – C	E = D x 75%	F = B – E
01/2012	103.761,14	77.820,86	98.451,98	5.309,16	3.981,87	73.838,99
02/2012	100.750,30	75.562,73	95.595,21	5.155,09	3.866,32	71.696,41
03/2012	99.867,49	74.900,62	94.757,57	5.109,92	3.832,44	71.068,18
04/2012	107.937,82	80.953,37	102.573,54	5.364,28	4.023,21	76.930,16
05/2012	98.273,14	73.704,86	93.244,80	5.028,34	3.771,26	69.933,60
06/2012	103.312,17	77.484,13	98.026,03	5.286,14	3.964,61	73.519,52
07/2012	120.589,05	90.441,79	114.418,90	6.170,15	4.627,61	85.814,18
08/2012	101.162,76	75.872,07	95.986,59	5.176,17	3.882,13	71.989,94
09/2012	102.927,07	77.195,30	97.660,61	5.266,46	3.949,85	73.245,46
10/2012	114.139,77	85.604,83	108.299,59	5.840,18	4.380,14	81.224,69
11/2012	176.922,89	132.692,17	176.605,24	317,65	238,24	132.453,93
12/2012	208.367,55	156.275,66	207.993,46	374,09	280,57	155.995,10
13/2012	134.362,90	100.772,18	134.121,68	241,22	180,92	100.591,27
Total	1.572.374,05	1.179.280,55	1.517.735,20	54.638,85	40.979,14	1.138.301,41

Já o recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 LINDB

Basicamente, e no entender da recorrente, a revisão quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, deve levar em consideração as orientações gerais da época, entre as quais se incluiria a jurisprudência judicial ou administrativa, tendo em vista a norma do art. 24 da LINDB. Veja-se o texto legal:

> *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

Em sendo assim, e de acordo com a tese do sujeito passivo, a observância do artigo retro mencionado implicaria afastar os efeitos do lançamento.

No entanto, entendo que o Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

> *Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*
>
> *I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*
>
> *II - **as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;***
>
> *III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*
>
> *IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*
>
> *Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.***

Sobre esse dispositivo, segue a inexcedível doutrina do Prof. Luís Eduardo Schoueri:

> *Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as "normas complementares" a que se*

> *refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa seja assegurada por lei é que ali estariam.*
>
> *Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Sua adoção consistente, entretanto, poderá indicar "prática reiterada", como se verá abaixo.*
>
> *Tratando-se solução de consulta Cosit ou solução de divergência, seu efeito vinculante é assegurado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, respaldando o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa (RFB) n. 1.396/2013, na redação dada pela Instrução Normativa (RFB) n. 1.434/2013*[1].

Quer dizer, em confronto com o art. 100, a recorrente pretende atribuir eficácia normativa às decisões do Conselho, com efeitos ainda mais extensos do que aqueles atribuídos pelo Código (o art. 24 afastaria todo o lançamento, diferentemente do art. 100), o que me parece equivocado. Veja-se que a observância das decisões a que a lei atribua eficácia normativa excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária, mas não o próprio tributo; e a doutrina retro mencionada evidencia que, *"por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento"*.

O art. 146, inc. III, da Constituição Federal, preleciona que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, entre as quais se inclui a norma do art. 100 do CTN, que enumera as normas complementares das leis, das convenções internacionais e dos decretos.

Além disso, o próprio art. 146 do Código é claro ao determinar que a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, de tal forma que tal modificação tem efeitos prospectivos, e não retroativos, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente.

Por outro lado, a interpretação da recorrente não resiste às normas processuais que tratam, entre outras questões, das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, dos enunciados de súmula vinculante, dos acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, *etc,* estes sim de observância obrigatória por parte deste Conselho, *ex vi* do disposto no art. 62 do seu Regimento Interno.

[1] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 133.

No mais, adiro às seguintes razões de decidir, do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, no PAF 16561.720065/2013-82, neste ponto julgado por unanimidade de votos:

> *Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.*
>
> *Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.*
>
> *É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.*
>
> *Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificação do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:*
>
> *Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.*
>
> *Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.*
>
> *O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.*
>
> *Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.*
>
> *[...]*
>
> *Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:*
>
> *A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolançamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo*

que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

[...]

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

> *Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.*
>
> *Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.*
>
> *Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.*
>
> *Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:*
>
> *o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.*

Nesse contexto, entendo que uma interpretação do sistema jurídico constitucional, tributário e processual resulta na conclusão de que o art. 24 não tem os efeitos pretendidos pela recorrente.

3 Pedido de conexão

Reiterando o pedido de seu recurso, através de petição datada de 04/07/2018, o sujeito passivo pediu que o PAF 16327.720634/2015-24 fosse distribuído a este conselheiro, em razão de alegada conexão.

Pois bem. Em regra, a lei impõe a distribuição dos processos nos foros e locais onde haja mais de um órgão competente para julgá-los, o que visa a trazer imparcialidade aos julgamentos. Desta forma, a competência do órgão não pode ser alterada por conveniência das partes e a distribuição é um elemento fundamental para um julgamento justo, livre e imparcial.

Excepcionalmente, e para evitar decisões conflitantes, a lei processual preleciona que a competência poderá modificar-se pela conexão ou pela continência (v. arts. 54 e seguintes do CPC). Da mesma forma, o Regimento Interno deste Conselho, em seu art. 6º, preceitua que os processos poderão ser distribuídos e vinculados por conexão, decorrência ou reflexo, para julgamento conjunto.

Abstraindo-se as questões relativas aos processos decorrentes e reflexos, para centrar-se na análise da alegada conexão, observa-se que ela somente ocorre entre processos fundamentados em fatos idênticos, na dicção do inc. I do § 1º do art. 6º do Regimento.

Todavia, os fatos apurados neste PAF e no PAF 16327.720634/2015-24 não são idênticos, mormente porque os períodos de apuração a eles referentes são distintos. Muito embora, portanto, pudesse haver eventual coincidência entre as matérias nele deduzidas (o que nem mesmo se pode afirmar de forma inconteste, uma vez que o sujeito passivo não anexou a estes autos os documentos daquele processo), não se pode afirmar que os fatos sejam os mesmos, de tal modo que deve ser indeferido o pedido.

4 PLR dos empregados

Conforme já relatado, a recorrente pagou ou creditou aos seus empregados valores a título de PLR, tendo em vista os seguintes planos:

a) acordo coletivo - exercícios 2009 e 2010;

b) acordo coletivo - 2011;

c) plano próprio - 2012;

d) convenções coletivas de trabalho (CCTs) - 2009 a 2012.

No entender da fiscalização, a recorrente teria descumprido a Lei 10101/00, o que ensejaria as presentes autuações, mais precisamente porque:

a) os planos não teriam regras claras e objetivas;

b) todos os planos teriam sido assinados ao final do ano base;

c) teria havido o pagamento de parcela fixa;

d) os pagamentos com base em dois acordos, concomitantemente, estariam em desacordo com a lei;

e) teria sido descumprida a regra da periodicidade;

f) a empresa teria pago PLR de forma diferenciada, de acordo com setores;

g) os valores da PLR seriam muito elevados;

h) o sindicato não teria participado do acordo próprio de 2012.

Na impugnação e no recurso, o sujeito passivo insurgiu-se contra tais acusações, o que será analisado e decidido adiante.

4.1 Regras claras e objetivas

A fiscalização e o acórdão recorrido afirmam que os planos não teriam regras claras e objetivas. O sujeito passivo controverte.

Iniciando-se pelas CCTs, vê-se que elas têm sim regras claras e objetivas, estando, como já dito, atreladas a índices de lucratividade. Mais ainda, as convenções estabelecem que a inexistência de lucros implica o não pagamento da participação, corroborando o fato de que a participação não visou a complementar ou a substituir os salários. Veja-se:

CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2008, em efetivo exercício em 31.12.2009, convenciona-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2010, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2009, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I – REGRA BÁSICA

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2009, mais o valor fixo de R$ 1.024,00 (um mil e vinte e quatro reais), limitada ao valor individual de R$ 6.680,00 (seis mil, seiscentos e oitenta reais). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na "REGRA BÁSICA" observarão, em face do exercício de 2009, como teto, o percentual de 13% (treze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2009, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R$ 14.696,00 (quatorze mil, seiscentos e noventa e seis reais), ou até que o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da "REGRA BÁSICA" da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2009, em razão de planos próprios.

II – PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido do exercício de 2009, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R$ 2.100,00 (dois mil e cem reais).

II.a) A parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios

[...]

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2009 (balanço de 31.12.2009) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Os acordos coletivos (indevidamente denominados de planos próprios) são igualmente claros e dotados de objetividade. Veja-se:

CLÁUSULA SEGUNDA – DA ESTRUTURA DO PROGRAMA PRÓPRIO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PPPLR)
O Banco pagará valores adicionais àquele definido como PLR na CCT dos bancários, a todos os empregados, nos termos dos parágrafos seguintes, condicionados aos critérios cujos conceitos encontram-se descritos no ANEXO I.

PARÁGRAFO PRIMEIRO – PARCELA GARANTIDA FIXA
Havendo a apuração de lucro nos exercícios de 2009 e 2010, todos os empregados elegíveis ao presente acordo receberão uma parcela fixa a título de PPPLR, cujo valor será aferido de acordo com a taxa de RPL apurada em 2009 e 2010, conforme tabela abaixo, sendo que o valor correspondente ao exercício de 2010 será reajustado de acordo com o índice a ser definido na Convenção Coletiva de Trabalho da categoria bancária para 2010/2011.

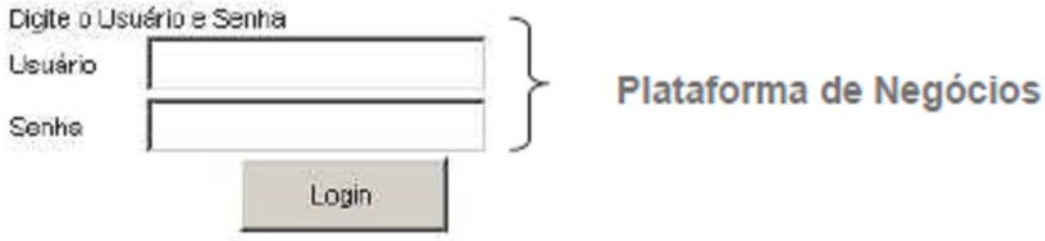
TAXA DE RPL	PARCELA FIXA - R$
DE 0.01% A 9,99%	400,00
DE 10,00% A 14,99%	500,00
DE 15,00% A 19,99%	600,00
DE 20,00% A 24,99%	700,00
ACIMA DE 25,00%	800,00

Como se vê na cláusula segunda, o banco somente estava obrigado ao pagamento de valores adicionais àqueles estabelecidos nas CCTs dos bancários se houvesse apuração de lucro, sendo que os valores da participação variavam de acordo com a taxa RPL (rentabilidade do patrimônio líquido definida pela fórmula lucro líquido do exercício dividido pelo patrimônio líquido final).

No entender deste relator, tal cláusula tem precisão matemática, não havendo que se cogitar de falta de clareza e de objetividade.

Quanto ao plano próprio 2012 (v. fls. 89 e seguintes do e-Processo), pactuado entre o banco e a comissão composta por representantes dos empregados, vê-se que a sua cláusula 5ª preleciona que os critérios e metas teriam sido negociados nos anexos II a IV, de acordo com cada área de atuação: comercial, tesouraria, corporativa, demais empregados e diretoria (v. fl. 91). Já nos anexos observa-se que as metas estariam descritas nos "Contratos de Metas".

Pois bem. À fl. 149, a recorrente demonstrou a existência de um "Contrato de Metas" acessível eletronicamente, na intranet, mediante *login* e senha (veja-se abaixo). Como esclarecido pelo sujeito passivo, tais contratos foram firmados de forma individualizada com cada um dos funcionários elegíveis, e em cada um desses acordos foram estabelecidas metas claras, mensuráveis, objetivas e individualizadas, que deveriam ser cumpridas pelo respectivo colaborador. Havia várias metas disponíveis para serem escolhidas pelo interessado (v. fl. 152), as quais integrariam o seu contrato.



Em verdade, o que se conclui da leitura dos documentos de fls. 147 e seguintes é que a recorrente instituiu um sistema sofisticado para o pagamento da PLR, o que não prescindiu da contratação de metas claras e objetivas que integraram o "Contrato de Metas" de cada colaborador. De forma alguma parece ter havido qualquer violação à lei nesse tocante e, ao contrário, denota-se que o sujeito passivo valeu-se de um sistema transparente que possibilitou não apenas a efetiva contratação das metas e dos critérios, mas também, a todo tempo, a própria aferição dos resultados pelo trabalhador, mediante acesso ao sistema na intranet.

De outro modo, não há qualquer vedação legal quanto ao estabelecimento de critérios de comportamento, cuja avaliação não é necessariamente subjetiva.

Os famosos testes de avaliação do quoeficiente de inteligência, tais como a Escala de Inteligência Wechsler para Adultos (WAIS - Wechsler Adult Intelligence Scale) e a Escala de Inteligência Wechsler para Crianças (WISC - Wechsler Intelligence Scale for Children), consistem justamente numa bateria pré-determinadas de testes e sub-testes para a avaliação clínica da capacidade intelectual dos indivíduos, dentro de parâmetros objetivos anteriormente definidos nas escalas.

A par das escalas de avaliações cognitivas, também existem, exemplificativamente, escalas de avaliações comportamentais para identificação de habilidades sociais, de dificuldades comportamentais, de sintomas de transtornos psiquiátricos e psicológicos, de competências acadêmicas, *etc*, que igualmente fornecem dados quantitativos, qualitativos e objetivos a respeito das competências comportamentais das pessoas[2].

Muitas empresas adotam um sistema de avaliação por competências, havendo inúmeros artigos acadêmicos a esse respeito disponíveis na internet[3]. Isto é, a psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise, a exemplo das escalas acima mencionadas e da avaliação por competências. A eventual subjetividade do comportamento não exclui a objetividade de sua mensuração e avaliação, inclusive para efeito de fixação das regras da PLR. Isso equivaleria a ignorar a ampla experiência da psicologia comportamental e da neuropsicologia sobre o assunto, bem como a gestão de recursos humanos no cotidiano das empresas.

Em sendo assim, deve ser sopesado se realmente foram descumpridos os demais requisitos da Lei 10.101/00.

[2] http://www.scielo.br/pdf/ptp/v25n2/a16v25n2, acesso em 16 de outubro de 2017.
[3] https://scholar.google.com.br/scholar?q=avalia%C3%A7%C3%A3o+por+competencias&hl=pt-BR&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart&sa=X&ved=0ahUKEwj64-CEifXWAhULIZAKHeZrArcQgQMILjAA, acesso em 16 de outubro de 2017.

4.2 DATA DE ASSINATURA DOS PLANOS

De acordo com o agente fazendário, os planos teriam sido assinados ao final do ano base, o que já ensejaria as autuações. Já a contribuinte basicamente defende a tese de que os planos teriam sido assinados antes dos pagamentos, tecendo considerações outras relativas à impossibilidade de suas assinaturas no início do ano base.

Pois bem. A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

> *Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

E diferentemente do que costumeiramente se afirma, a PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando a incrementar a produtividade, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo, como o capítulo no qual ele está inserido, não deixam margem para dúvidas. Essa circunstância tem passado despercebida, mormente porque a lei regulamentadora parece tê-la deixado em segundo plano, nem mesmo fazendo menção à expressão direitos sociais.

Por outro lado, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. No plano infraconstitucional, a regulamentação foi feita pela Lei nº 10.101/2000, que *"dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências"*.

Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa partipação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

> *Art.2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias.

É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização

e de conveniência das várias partes envolvidas, tais como o banco, as entidades sindicais dos trabalhadores, as entidades sindicais dos empregadores, etc.

Ademais, as metas e critérios para a concessão da participação nos lucros estabelecidas nas sucessivas convenções coletivas de trabalho são conhecidas previamente por todos os trabalhadores, sobretudo porque foram se repetindo ao longo dos anos, como se vê às fls. 109 e seguintes. Tomando-se como exemplo as CCTs, os empregados da empresa contavam com a possibilidade de recebimento de até 15% do lucro líquido de cada exercício, desde que, obviamente, houvesse lucros e desde que observadas as demais regras constantes das convenções.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

> *1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.*

> *2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.*
>
> *3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição.*
>
> *4) Por via de conseqüência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."*
>
> *(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)*

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – *"será objeto de negociação"*) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua*

> *descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)*

Esta 2ª Turma/4ª Câmara/2ª Seção do CARF também vinha trilhando esse mesmo caminho, conforme se vê no acórdão nº 2402-005.262, de minha relatoria.

Não pode passar despercebido, ainda, no tocante às CCTs, o fato de que foram firmadas por centenas de entidades, entre sindicatos, federações e confederações, sendo obviamente precedidas de acirradas e acaloradas negociações, como demonstram (i) as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e (ii) os fatos públicos e notórios anualmente noticiados na imprensa nacional.

Outro ponto relevante a ser destacado é que, enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório, por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados, etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, enquanto que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a partipação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Diante do exposto, conclui-se que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR não desnatura os planos, devendo serem sopesados e analisados os demais requisitos legais e as circunstâncias e peculiaridades de cada plano.

Ademais, como as CCTs estavam atreladas a índices de lucratividade do banco, e não a padrões de conduta por parte do empregado, é razoável dispensar a necessidade de ajuste prévio, interpretação esta que norteou o seguinte julgamento:

> *[...]*
>
> *PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.*
>
> *Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.*
>
> *[...]*

> *(PAF 16327.720597/2013-92, Contribuinte BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A., Data da Sessão 06/03/2018, Relator(a) JAMED ABDUL NASSER FEITOZA, Nº Acórdão 2402-006.049)*

Lembre-se que, na dicção do art. 611 da CLT, convenção coletiva de trabalho é um acordo com caráter normativo resultante da negociação entre dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais no âmbito das respectivas representações, isto é, um ajuste de vontades entre sindicatos de empregadores e de empregados. Desta maneira, sobretudo quando envolvem diversas empresas, não há como as convenções estabelecerem condições específicas por trabalhador, sendo natural, no tocante à PLR, o estabelecimento de índices de lucratividade.

O próprio inc. I do § 1º do art. 2º da Lei 10101/00 preleciona que dos instrumentos resultantes da negociação poderão ser considerados os índices de lucratividade, de modo que as convenções de forma alguma infringiram a necessidade de negociação prévia.

4.3 AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO NO PLANO PRÓPRIO 2012

No entender da autoridade autuante, não teria havido a participação de um representante sindical nas negociações e o consequente registro e arquivo do instrumento de negociação na competente entidade sindical. Já o recorrente afirma que a falta de participação sindical não teria decorrido de sua desídia.

Em se tratando, como é o caso do plano de 2012, de negociação realizada através de comissão paritária, a legislação realmente estabeleceu que ela (comissão) deveria ser integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. A combinação entre o caput do art. 2º e o seu inc. I deixa claro que a integração do representante deve ser na própria negociação do plano, como se pode ver abaixo, com destaques:

> *Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*
>
> *I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

É assente que a necessidade de participação do sindicato visa a evitar planos desfavoráveis aos trabalhadores, tanto é que o representante sindical é da entidade representativa dos seus direitos (dos trabalhadores).

Ocorre que, examinando-se o caso concreto, mormente as provas produzidas pela recorrente já na peça de impugnação, é de fundamental importância observar que o sindicato participou sim das negociações. Essa participação fica evidente às fls. 1057 e seguintes do e-Processo (doc. 09 da impugnação), as quais revelam que uma responsável pelo banco e uma responsável pelo sindicato fizeram diversas negociações e trocaram, por e-mail, inúmeras minutas do plano próprio 2012, de acordo com as sugestões de cada parte envolvida, muito embora tenham chegado a um impasse que inviabilizou a assinatura do documento final pela entidade dos trabalhadores. Veja-se que foram repassadas algumas minutas entre as partes,

com sugestões de cláusulas, condições e estipulações, até que, em 21/12/2012, a gestora de recursos humanos do banco deixou evidente haver uma certa intransigência por parte do sindicato em mensagem assim redigida:

Prezados,

Desde o inicio do ano nós vinhamos tentando negociar com o sindicato a assinatura do programa próprio de PLR, porém cada ano que passa eles fazem mais exigências e são menos flexíveis. O processo de negociação acabou virando de imposição por parte do sindicato.

Nesse ano, tivemos um grande ponto de discordância que foi a imposição de um teto para o pagamento. Como não concordamos em alterar essa a regra no final do ano, não foi possivel a assinatura do acordo.

Como alternativa, teremos que montar uma comissão interna para aprovação do programa próprio. Esse processo é parecido com o da CIPA, mas os eleitos não possuirão estabilidade.

O objetivo desse e-mail é informá-los com antecedência, pois iniciaremos a formalização dessa comissão na próxima semana.

Qualquer dúvida estamos à disposição,
Flávia Pássaro | Banco Fibra S/A | Recursos Humanos
Av. Presidente Juscelino Kubitschek, 360 - 8º Andar Cep 04543-000 - SP
☎ +55 11 3847-6541 | +55 11 3847-6799 | ☎ Credifibra: +55 11 3202-3534 |
flavia.passaro@bancofibra.com.br
BANCO FIBRA

No entanto, não pode passar despercebido o fato de que a comissão de empregados do banco assinou o instrumento que formalizou o plano, demonstrando, assim, o interesse dos próprios empregados (maiores interessados na negociação) em valer-se dos seus termos. Quer dizer, parece inequívoco que o plano foi negociado entre as partes diretamente interessadas (empresa e empregados), muito embora não tenha sido assinado pelo sindicato.

Deve ser rememorado, nesse contexto, o seguinte precedente deste colegiado, acerca da participação da entidade sindical - com destaques:

> *[...]*
>
> *PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA SEM MOTIVOS PLAUSÍVEIS.*
>
> *1. O Sindicato foi intransigente e, mesmo após cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.*
>
> *2. **A recusa jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por conseqüência, servir de fundamento para a tributação**.*
>
> *[...]*
>
> *(PAF 16327.720237/2015-52, Contribuinte BANCO ABC BRASIL S.A., Data da Sessão 07/06/2017, Relator(a) RONNIE SOARES ANDERSON, Nº Acórdão 2402-005.872)*

É importante destacar, também, que a jurisprudência do STJ , constante do REsp 865489/RS, Rel. Min. Luiz Fux, acolhe a premissa segundo a qual *"atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente"*. Nesse REsp, o Ministro arrematou dizendo o seguinte:

> *Deveras, mencionadas irregularidades não afetam a natureza dos pagamentos, que continuam sendo participação nos resultados: podem interferir, tão-somente, na forma de participação e no montante a ser distribuído, fatos irrelevantes para a tributação sobre a folha de salários.*

Ademais, não se pode perder de vista que a Constituição incentivou e estimulou as empresas a implementarem planos de tal natureza, como se observa textualmente no § 4º do art. 218 da Constituição. A par do estímulo constante do art. 7º, a Lei Maior dedicou outro dispositivo ao tema, tamanha a sua importância social:

> *Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)*
>
> *§ 4º A lei **apoiará e estimulará** as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que **assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho**.* (destacou-se)

Logo, a acusação é improcedente também neste ponto.

4.4 CONCOMITÂNCIA ENTRE PLANOS

Sustenta a Autoridade Fiscal que a Lei 10.101/00 não deixa margem a dúvidas e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir contribuições sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Tal interpretação, todavia, está equivocada, e a própria lei admite expressamente a hipótese combatida pela fiscalização. Com efeito, o § 3º do art. 3º da Lei 10.101 preleciona que os pagamentos efetuados em decorrência de planos mantidos espontaneamente pela empresa poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções (vide abaixo). Quer dizer, a lei não somente não veda a concomitância entre os planos, como também a regulamenta:

> *Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*
>
> *[...]*

> *§3ºTodos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

No PAF 16327.720237/2015-52, cuja ementa foi transcrita acima, decidiu-se o seguinte a respeito da concomitância - com destaques:

> *No tocante aos pagamentos terem sido realizados com base em dois planos, dissinto, entretanto, do entendimento da autoridade lançadora no sentido de que tal feito seria incompatível com os termos do* caput *do art. 2º da Lei 10.101/00, mais acima transcrito.*
>
> *Tal disposição, em que pese a compreensível divergência de entendimentos sobre sua exegese, não me parece veicular restrição ao número dos tipos de negociações a serem firmadas com vistas a pactuar o PLR, mas sim destinar-se a estabelecer quais são esses tipos alternativos, sem entrar no juízo de serem necessariamente, reciprocamente excludentes, ou não.*
>
> *Veja-se que é perfeitamente possível que certo plano, negociado em comissão, preveja o pagamento no primeiro semestre do ano-calendário, enquanto em outro, plano acertado via acordo coletivo, prescreva-se pagamento anual ao final desse mesmo ano.*
>
> ***Tal situação, por si só, não parece ser o bastante para desconsiderar a efetividade de qualquer das duas avenças, respeitadas as demais condições previstas na legislação. Ademais, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 admite a compensação entre planos próprios de PLRs e os decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho, o que parece indicar, sem maiores lucubrações argumentativas, que a lei contempla, a princípio, a possibilidade de convivência de dois tipos de planos de PLR***.

Em sendo assim, a acusação é igualmente equivocada neste particular.

4.5 PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS

Por amostragem, a fiscalização teria constatado nos "demonstrativos PLR Múltiplos Pagamentos 2010" que o contribuinte teria realizado mais de dois pagamentos para o mesmo beneficiário. Em contraponto, o banco argumenta que nesses casos, um dos pagamentos seria referente a PLR de ano distinto ao do ano de pagamento.

De acordo com o § 2º do art. 3º da Lei, vigente à época, era vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A despeito da acusação fiscal, contudo, o contribuinte esclareceu, exemplificativamente, que o valor pago em 02/2010 correspondia, em verdade, à PLR de 2009,

e não à antecipação da PLR 2010; esclareceu, outrossim, que o pagamento feito em 08/2010 era atinente ao bônus de retenção, compensado com o montante equivocadamente adimplido a título de PLR, ao passo que o pagamento realizado em 11/2010 era, este sim, relativo à PLR. Veja-se:

> *Inicialmente, a Recorrente fez juntar Ata de Reunião do Comitê Executivo de 08 de novembro de 2010 (Doc. 11 da Impugnação) dando conta da autorização de estorno do valor do adiantamento da PLR/Bônus creditado no mês de agosto:*
>
> *"Pauta:*
>
> *1) Pagamento de Gratificação de Retenção.*
>
> *Deliberações Conforme Pauta:*
>
> *-Considerando o (a): (...)*
>
> *Os Srs. Membros do Comitê Executivo, decidem adotar modelo de remuneração de gratificação de retenção – a ser paga em duas parcelas, sendo a primeira até 31.12.2010 e a segunda até 29.02.2012, para aproximadamente 100 dos principais profissionais, ocupantes de cargos Gerenciais e Diretivos, nos termos avaliados pelo escritório Thomé e Cucchi Sociedade de Advogados, anexo à presente – observada as seguintes principais condições:*
>
> *a)* ***Assinatura, por parte do empregado, de autorização de estorno do valor do adiantamento da PLR/Bônus creditado no mês de agosto último****;".*
>
> *Em outras palavras, o Recorrente acordou com os funcionários a compensação dos valores adiantados em 08/2010 com o montante a ser recebido a título de bônus de retenção.*
>
> *Tal acordo foi formalizado com autorização, também juntada à Impugnação, em seu* ***"Doc. 12"****, devidamente assinada pelos funcionários do Recorrente, dando conta da ciência da devolução do montante pago em 08/2010, em forma de compensação dos valores recebidos com o montante a receber a título de bônus de retenção.*
>
> *Dessa forma, o montante pago em 08/2010 não tem natureza de PLR, mas sim de bônus de retenção, uma vez que restou acordado sua compensação com os valores de bônus de retenção a seriam recebidos futuramente, restando também evidente que o Recorrente apresentou documentação comprobatória capaz de suportar as explicações realizadas, diferemente do alegado pela d. DRJ.*
>
> *Por fim, a parcela paga em 11/2010, no montante de R$ 1.200,00 refere-se ao pagamento de adiantamento de 50% da parcela adicional referente à PLR da Convenção Coletiva do Trabalho referente ao próprio ano 2010. Aliás, isso é tão verdade que é possível verificar o pagamento no mesmo montante no mesmo de novembro, para inúmeros funcionários,*

conforme se constata da planilha denominada "Banco Fibra – PLR Múltiplos Pagamentos 2010".

A par do que foi exposto e demonstrado pela recorrente, registre-se a inconsistência em aferir-se o descumprimento da regra da periodicidade com base em mero levantamento por amostragem. O banco poderia ter descumprido a regra do § 2º do art. 3º da Lei no tocante a um funcionário, mas não em relação a todos os demais, o que obviamente não implicaria a incidência de contribuições sobre todos os pagamentos, mormente sobre os pagamentos realizados em consonância com a lei.

Logo, e no entender deste relator, a fiscalização não comprovou o descumprimento da lei neste ponto.

4.6 MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE DISTRIBUIÇÃO

O agente autuante entendeu que montante dos valores pagos e a forma de distribuição desnaturariam o benefício.

Neste tocante, sem razão a autoridade administrativa.

A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. *A contrario sensu*, nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

O que a legislação determina é que a participação não pode substituir ou complementar a remuneração (art. 3º), mas a autoridade autuante não demonstrou que a recorrente estivesse pagando salários inferiores à média de mercado e complementando-os ou substituindo-os por intermédio de lucros ou resultados. Quer dizer, não há qualquer demonstração nos autos de efetiva substituição de remuneração por participação.

Quanto à desproporção entre os valores pagos entre as diversas categorias de trabalhadores, parece intuitivo que, quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. Portanto, a desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros. O que evidentemente não pode haver é a discriminação entre trabalhadores dentro da mesma categoria profissional ou econômica, o que não ocorreu no caso vertente.

A Constituição e a lei regulamentadora também não vedam o pagamento de valores diferentes entre as diversas categorias de empregados, o que exalta a aplicação do princípio da autonomia da vontade das partes, que consiste justamente *"no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina dos seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica"*[4].

[4] DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro - Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 32.

Sobre esse assunto, vale colacionar jurisprudência deste CARF:

[...]

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

[...]

(PAF 16327.721316/2013-19, Contribuinte BANCO ITAUCARD S.A., Data da Sessão 10/05/2017, Relator(a) CLEBERSON ALEX FRIESS, Nº Acórdão 2401-004.797)

No mais, realmente as CCTs previam o pagamento de um valor fixo. No entanto, o pagamento da participação estava atrelado ao auferimento de lucros pela empresa, sendo que a pré-determinação de um valor não invalida o efetivo pagamento da participação. Em nenhum momento as CCTs previram a participação dos trabalhadores em outra verba, senão no próprio lucro líquido do banco, limitada ao teto de 15%. Ou seja, as convenções determinaram a efetiva distribuição de uma parcela do lucro líquido da empresa, circunstância esta não derruída pelo fato de haver o adimplemento de um valor pré-determinado.

Lembre-se que, nos termos das CCTs, a eventual existência de prejuízos pela empresa implicava a isenção do pagamento da PLR, corroborando-se o fato de que os planos não visavam ao pagamento de remuneração.

Em sendo assim, equivocou-se a autoridade lançadora, devendo ser provido o recurso voluntário, para cancelar a autuação no tocante aos pagamentos de PLR aos empregados da recorrente.

5 PLR do administrador não empregado

A fiscalização entendeu que os pagamentos de PLR efetuados ao Sr. M.R.O. não estariam albergados pela proteção constitucional.

Todavia, filio-me à seguinte corrente interpretativa, do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201-003.370, julgado em 18 de janeiro de 2017, especificamente nestes pontos:

> *Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:*

"Art.7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;" [...]

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

"Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7o, inciso XI, da Constituição." [...]

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão "trabalhador".

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

[...]

Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.

Logo, o recurso deve ser provido também neste ponto, para cancelar a autuação sobre a remuneração paga ao diretor supra mencionada.

6 Bônus de retenção

Após fazer várias considerações acerca do conceito de remuneração, para concluir que a regra geral é a de que todos os valores pagos integrariam o salário, e que as hipóteses de exclusão seriam exaustivas, a autoridade fiscal entendeu que o citado bônus seria uma contrapartida ao trabalho oferecido pelo colaborador, compreendendo-se no conceito de gratificação ajustada, com base no § 1º do art. 457 da CLT.

Realmente, tem se verificado que a tendência da SRFB é entender que todos os valores pagos no contexto do contrato de trabalho seriam remunerações pelo serviço prestado ou colocado à disposição do empregador.

Contudo, o citado bônus tem objetivo outro, que não o pagamento de remuneração. Ele visa a reter aqueles funcionários considerados estratégicos para a empresa, diante do seguinte contexto narrado no recurso:

> *Ademais, oportuno destacar que nos dias atuais, após uma mudança cultural, as pessoas não tendem a se manter em dado emprego por muitos anos, ou até mesmo a vida toda, como ocorria no passado. É cediço que os profissionais do mercado estão cada vez mais atraídos pelos benefícios econômicos de dada função, não mais criando raízes/vínculos nos empregos por onde passam. Essa é a tendência do que se denominou chamar "geração y".*
>
> *Dessa forma, visando competir de forma igualitária, as empresas têm se preocupado em criar mecanismos com o intuito de manter nos seus quadros determinados funcionários qualificados/estratégicos, capazes de atingir as metas estipuladas cada vez mais superestimadas, expandindo, assim, os negócios da empresa, evitando que busquem no mercado melhores propostas salariais ou até novos desafios e perspectivas.*
>
> *Quando este mecanismo se dá por meio da oferta de determinada quantia para dissuadir o profissional da ideia de deixar a empresa, estar-se-á diante do que se convencionou chamar de bônus de retenção.*

Logo, como a fiscalização, no entender deste relator, não demonstrou que o banco estaria remunerando os serviços prestados ou colocados à disposição pelos respectivos beneficiários dos bônus, e como os bônus tinham apenas a finalidade de reter aqueles empregados considerados de grande importância no contexto organizacional, e dentro da dinâmica empresarial dos dias atuais (alta rotatividade de empregados e executivos), entende-se que a autuação deve ser cancelada neste ponto.

De outro vértice, observa-se no próprio relatório fiscal que o pagamento do bônus, aprovado pelo comitê executivo do banco em 2010, foi pago em apenas duas parcelas, de forma eventual, portanto, sendo sabido que as importâncias recebidas a título de ganhos

eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário-de-contribuição, *ex vi* do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei 8212/91.

Destarte, o recurso deve ser provido neste ponto.

7 Indenizações

No entender da fiscalização, as indenizações pagas por liberalidade não teriam sido retiradas da base de cálculo das contribuições.

Tais indenizações, todavia, somente foram adimplidas àqueles funcionários demitidos e por ocasião de sua demissão, não havendo como cogitar-se do pagamento de remuneração por serviço prestado ou colocado à disposição do banco, tratando-se, sim, de verba nitidamente indenizatória. Na hipótese sob julgamento, o empregado estava dispensado de prestar serviços para o empregador e nem estava à sua disposição. Não se trata, assim, de rendimento pago, devido ou creditado, destinado a retribuir o trabalho. O caso é bastante similar ao aviso prévio indenizado, a respeito do qual o STJ entendeu, no REsp nº 1230957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que *"as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária"*.

Em suma, a contribuição não pode incidir sobre a indenização paga na demissão, de tal forma que o recurso deve ser provido neste particular.

8 Contribuição Relativa ao RAT ajustada pelo FAP

A controvérsia, neste tocante, diz respeito à improcedência do lançamento das contribuições que foram objeto de depósito em juízo. Conforme relatado, a FEBRABAN ajuizou ação declaratória para discutir a legalidade/inconstitucionalidade da diferença entre as alíquotas de 1% do Decreto 3048/99 e de 3% do Decreto 6042/2007, tendo sido indeferido o pedido de tutela antecipada, de maneira que a recorrente (i) declarou em GFIP e recolheu os valores que entendeu devidos; e (ii) depositou em juízo os valores controvertidos.

Entretanto, a fiscalização teria desconsiderado a suspensão da exigibilidade prevista no art. 151, inc. II, do CTN, para lançar inclusive os valores depositados em juízo, desconsiderando apenas os montantes efetivamente recolhidos e declarados em GFIP. Para ilustrar, segue tabela elaborada pela autoridade administrativa:

BANCO FIBRA - DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS AO RAT AJUSTADO 2012							
Comp	Base de Cálculo (A)	RAT Ajustado Devido (3,3420%) (B)	RAT Ajustado Declarado em GFIP (1,1140%) (C)	RAT Ajustado Depósito Judicial (2,1140%) (D)	RAT Ajustado Depósito Judicial (2,2240%) (E)	RAT Ajustado Declarado/Depositado (GFIP + Depósito) (F)	RAT Ajustado Devido - Declarado/Depositado)
201201	4.657.142,63	155.641,71	51.880,57	98.451,98		150.332,55	5.309,16
201202	4.522.006,28	151.125,45	50.375,15	95.595,21		145.970,36	5.155,09
201203	4.482.382,77	149.801,23	49.933,74	94.757,57		144.691,31	5.109,92
201204	4.844.605,86	161.906,73	53.968,91	102.573,54		156.542,45	5.364,28
201205	4.410.823,18	147.409,71	49.136,57	93.244,80		142.381,37	5.028,34
201206	4.636.991,36	154.968,25	51.656,08	98.026,03		149.682,11	5.286,14
201207	5.412.435,12	180.883,58	60.294,53	114.418,90		174.713,43	6.170,15
201208	4.540.518,90	151.744,14	50.581,38	95.986,59		146.567,97	5.176,17
201209	4.619.706,94	154.390,61	51.463,54	97.660,61		149.124,15	5.266,46
201210	5.122.970,07	171.209,66	57.069,89	108.299,59		165.369,48	5.840,18
201211	7.940.883,64	265.384,33	88.461,44		176.605,24	265.066,68	317,65
201212	9.352.224,05	312.551,33	104.183,78		207.993,46	312.177,24	374,09
201213	6.030.650,97	201.544,36	67.181,45		134.121,68	201.303,13	241,23
	70.573.341,77	**2.358.561,08**	**786.187,03**	**999.014,82**	**518.720,38**	**2.303.922,23**	**54.638,85**

Pois bem. O depósito integral do montante do crédito tributário suspende a sua exigibilidade (art. 151, inc. II, do CTN), e o eventual insucesso da ação judicial (ação ordinária ou mandamental) implicará a conversão do depósito em renda, com a consequente extinção do crédito (art. 156, inc. VI, do CTN).

A suspensão da exigibilidade, como o próprio nome sugere, impede qualquer ato de cobrança pela fazenda pública, e a conversão do depósito em renda, em caso de insucesso, torna prescindível o lançamento. São dispensáveis maiores digressões a esse respeito, porque o STJ já decidiu a matéria sob a sistemática dos recursos repetitivos - com destaques:

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.*
>
> ***1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.*** *[...]*
>
> *2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.*
>
> *[...]*
>
> ***4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.***
>
> ***5. A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis: "Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.***
>
> *[...]*

> *6. In casu, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78: [...]*
>
> *[...]*
>
> ***9. Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.***
>
> *10. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*
>
> *(REsp 1140956/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 03/12/2010)*

Deste colegiado, pode ser citado o seguinte precedente:

> *TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR FORÇA DO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. IMPROCEDÊNCIA.*
>
> ***São improcedentes os lançamentos de ofício em que o tributo exigido esteja com a exigibilidade suspensa, por força de depósito do seu montante integral. Decisão que se alinha ao entendimento firmado em decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça adotada sob o rito do art. 543-C do CPC, conforme determina o art. 62-A do RICARF**.*
>
> *(Número do Processo 10580.724905/2011-18, Contribuinte SERVICO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL, Data da Sessão 26/01/2016, Relator(a) RONALDO DE LIMA MACEDO, Nº Acórdão 2402-004.868)*

Embora os depósitos feitos pela recorrente não sejam integrais, uma vez que restaria a pequena diferença de R$ 54.638,85 (vide planilha acima), não se pode perder de vista que o lançamento das contribuições já depositadas é totalmente prescindível, vez que a eventual sucumbência da recorrente na ação implicará a conversão dos depósitos em renda da União, com a consequente extinção dos créditos, até o montante dos valores havidos em conta judicial. Também não haveria que se cogitar em lançamento preventivo da decadência, pois o sujeito passivo já efetuou o auto-lançamento dos valores controvertidos.

Realmente, a DRJ, de forma contraditória, muito embora tenha manifestado um entendimento semelhante no excerto a ser transcrito abaixo, concluiu por não afastar o lançamento das contribuições já depositadas.

> *17.6. Filio-me à segunda corrente: uma vez que o depósito judicial contem todas as informações necessárias para considerá-lo hábil a constituir o crédito tributário nele informado, a exemplo do que ocorrem com outras declarações entregues pelo contribuinte, **não haveria a necessidade de se efetuar o lançamento de ofício desses valores, mas apenas das diferenças que porventura tenha o contribuinte deixado de depositar.***

Como se vê, o acórdão recorrido acabou concluindo a questão de forma equivocada, ao afastar apenas o lançamento da multa de ofício, muito embora tenha afirmado, expressamente, que o lançamento deveria ser apenas *"das diferenças que porventura tenha o contribuinte deixado de depositar"*. No entender deste relator, e diante do que foi exposto, deve ser cancelado o lançamento das contribuições e dos demais consectários delas decorrentes (juros e multa).

Quanto aos juros de mora, cabe acrescentar, com apoio na doutrina uníssona, que *"o depósito, mesmo antes da Lei 9.703/98, cumprindo a função de garantia do crédito - ainda que insuficiente - afasta os efeitos da mora relativamente ao montante depositado"*[5]. A Lei de Execuções Fiscais, em seu art. 9º, § 4º, é expressa ao prever que o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora. Veja-se:

> *Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:*
>
> *§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.*

Confira-se o seguinte precedente do CARF a respeito da matéria:

> *DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ATÉ A DATA DO VENCIMENTO DO TRIBUTO. JUROS DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 5.*
>
> *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula Carf nº 5).* ***O valor depositado tempestivamente em juízo, até a data de vencimento do tributo, equivale ao montante integral do crédito tributário até a quantia por ele coberta****.*
>
> *(Número do Processo 15983.720290/2014-76, Contribuinte OLAM AGRICOLA LTDA, Data da Sessão 03/04/2018, Relator(a) CLEBERSON ALEX FRIESS, Nº Acórdão 2401-005.396)*

A Súmula CARF nº 5, vinculante conforme Portaria MF 277/18, preleciona que não são devidos juros de mora sobre o crédito tributário depositado. Veja-se - com destaques:

> ***Súmula CARF nº 5****. São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade,* ***salvo quando existir depósito no montante integral****. (****Vinculante****, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

É óbvio que a expressão depósito do seu montante integral abrange o crédito como um todo, inclusive a eventual incidência de juros e multa a ele vinculados, de tal maneira

[5] PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, p. 1021.

que o depósito tempestivo e espontâneo efetuado pela recorrente suspende o crédito até o valor por ele coberto. Com o depósito, ademais, os juros relativos ao crédito tributário serão remunerados pelos mesmos índices do depósito judicial.

Por fim, a Lei 9703/98 preceitua, em seu art. 1º, § 3º, incs. I e II, que o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, ou será devolvido ao depositante, quando a decisão for-lhe favorável, ou será transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, donde se destaca a expressão *inclusive seus acessórios*, a significar que o pagamento definitivo também extingue os juros e a multa.

A exigibilidade da multa de ofício, por outro lado, já foi afastada pela DRJ, em decisão preclusa, porque o recurso de ofício não foi conhecido.

Como se vê, a recorrente tem razão quando sustenta a tese de que não deveriam ter sido lançadas as contribuições objeto de depósito prévio, bem como quando afirma, em caráter sucessivo, que seriam inexigíveis os juros de mora a ela vinculados.

Equivocou-se a recorrente, apenas, quando defendeu a imputação de valores eventualmente depositados a mais em 2010 e 2011, conforme PAF 16327.720634/2015-24, nas competências de 2012, objeto deste PAF. A par de não se vislumbrar previsão legal nesse sentido, cabe destacar que ambos os processos são de lançamento das diferenças de contribuições eventualmente devidas pela contribuinte, e não de restituição de valores eventualmente depositados a mais. Na liquidação dos julgados, entretanto, pode a autoridade administrativa, para evitar locupletamento ilícito da Fazenda Pública, levar em consideração os valores que porventura foram depositados em excesso.

9 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício e de conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: (a) cancelar o lançamento das contribuições sobre a PLR dos empregados e do administrador não empregado; (b) cancelar o lançamento das contribuições sobre os bônus de retenção e sobre as indenizações devidas nas rescisões dos contratos de trabalho; (c) cancelar o lançamento das contribuições objeto de depósito prévio pelo sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, redator designado.

Em que pese as muito bem fundamentadas razões de decidir do relator, peço licença para divergir de parte de sua conclusão.

Os pontos de dissenso podem ser assim resumidos:

* PLR dos empregados - data de assinatura dos planos ao final do ano base; * PLR de administrador não empregado; * Bônus de retenção; * Indenizações pagas por liberalidade por ocasião da demissão dos funcionários; e * Lançamento do valor principal já depositado.

Quanto aos primeiros e segundo temas, este conselheiro já teve a oportunidade de se manifestar na sessão do dia 5/10/18, por ocasião do julgamento do acórdão 2402.006.707 - processo 16327.720119/2017-14, de minha relatoria, quando então expus ao tratar da necessidade legal a que os acordos e sua conseguinte assinatura se dêem antes de o início do período de aferição:

> *Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.*
>
> ***Art. 157**. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:*
>
> *(...)*
>
> *IV - **participação obrigatória** e direta do trabalhador **nos lucros da empresa,** nos têrmos e pela forma que a lei determinar;*
>
> *O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.*
>
> ***Art. 165**. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos têrmos da lei, visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*
>
> *V - integração na vida e no desenvolvimento da emprêsa**, com participação nos lucros** e, excepcionalmente, na gestão, segundo fôr estabelecido em lei;*
>
> *A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, **ou resultados**, desvinculada da remuneração. Confira-se:*
>
> ***Art. 7º** São **direitos** dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*
>
> ***XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei**;*

Note-se da redação, que a expressão "ou resultados" encontra-se grafada entre vírgulas e não posta de forma direta, tal como "....participação nos lucros ou resultados, desvinculada ....", *o que me faz inferir que referida expressão tenha sido empregada como algo, de certa forma, similar ao lucro, mas não como um mero "resultado" qualquer.*

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94[6]*, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:*

> 4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. E é importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador pelo seu esforço que produziu a riqueza da sociedade. São repasses de ***ganhos*** *de produtividade.*

Assim sendo, imagino ser justamente essa ***riqueza produzida*** *que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.*

A seu turno, o artigo 176 da Lei 6.404/76 estabelece as demonstrações financeiras que deverão exprimir a situação do patrimônio das empresas. São elas as que aqui se aplicariam:

** Demonstração do Resultado do Exercício - DRE;*

** Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC; e*

** Se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado - DVA.*

Note-se que em se tratando de resultados positivos, eis que é parcela desses resultados que será distribuída, tem-se para as demonstrações acima, como produto, o LUCRO e os RESULTADOS.

Demonstração do Resultado do Exercício = Resultado Econômico => LUCRO;

Demonstração dos Fluxos de Caixa = Resultado Financeiro; e

Demonstração do Valor Adicionado = Resultado Econômico.

Por sua vez, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.Confira-se:

§ 9º ***Não integram*** *o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

(...)

[6] Diário do Congresso Nacional - 19/1/1995, Página 295
http://legis.senado.leg.br/diarios/PublicacoesOficiais

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, ***quando paga ou creditada de acordo com lei específica***;

*E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o **objetivo** que se espera do instrumento, que aqui ouso a chamar de "**mediato**". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem como beneficiário indireto, o interesse público; na forma do pretenso crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.*

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

> Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

*Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo. O **objetivo**, esse aqui **"imediato"**, seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, seja por meio do **lucro** (resultado econômico - DRE e DVA), seja por meio do **resultado (**resultado financeiro - DFC, por ex.), que será(serão) compartilhado(s) com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado é, a rigor, devido.*

Daí a possibilidade, penso eu, de se pagar PLR mesmo após apurado prejuízo (resultado econômico) no exercício, desde que tenha havido apuração de resultado financeiro positivo e tenha sido esse o objetivo pactuado.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro

em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a titulo de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, com isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

*1 - Devem decorrer de uma **negociação** entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, **nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade** e **a integração entre o capital e o trabalho**:*

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Perceba que o legislador, ao trazer para o processo negocial, representante do sindicato da categoria do empregado e determinar o arquivamento do instrumento de acordo na respectiva entidade sindical, procurou garantir que a negociação se desse, ao menos em tese, sob o regime da paridade de armas ou da igualdade material.

*Com o mesmo desiderato, ainda reconhecendo a hipossuficiência de uma das partes, cuidou de fazer constar que as regras deveriam ser **claras e objetivas**, tanto no que toca à fixação dos direitos substantivos, quanto às regras adjetivas.*

*Disso decorre, por lógica e sob pena de sua inaplicabilidade, que deva haver, com relação a tais regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os critérios e condições **exemplificados** nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º da precitada lei.*

*Posto de outra forma, independentemente do instrumento de acordo que se tenha, há que se contar, **minimamente**, com as seguintes disposições:*

1 - como chegar nas informações relativas ao cumprimento do acordado;

2 - quando será paga a PLR (periodicidade da distribuição);

3 - qual o período a que se refere (período de vigência);

4 - quando será revisto, caso haja tal previsão; e

5 - qual o valor a ser pago.

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o plus *que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a idéia de incentivo à produtividade preconizada na lei.*

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o ***meio****, se por* ***metas corporativas*** *(índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, ou por que não o próprio lucro em determinados casos, por exemplo ?), ou se por* ***metas individuais/coletivas*** *(quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo),* ***desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma.***

Como conseqüência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma ***constante histórica****.*

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do caput *do artigo 1º e inciso I (*índice de lucratividade) *do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de uma comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.*

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

Sob esse aspecto, faço registrar a evolução no entendimento deste Relator, em especial quanto à mera existência de lucro como condição ao pagamento da PLR.

Em outras palavras, para que houvesse a distribuição do lucro em parcela fixa em termos absolutos, far-se-ia necessário que houvesse dispositivo no acordo que a condicionasse ao incremento de determinado resultado ou mesmo do lucro, ainda que de forma escalonada, como por exemplo: ROE de 1% a 5% = R$ 1.500,00; ROE de 6% a 10% = R$ 2.500,00; aumento de "x% "do faturamento e/ou do lucro em relação ao ano anterior e por aí vai.

*A parcela a ser distribuída, na forma acima, poderia se dar, penso eu, de forma fixa em **termos percentuais**, como por exemplo: distribuição de 5% **do valor acrescido**[7], linear ou proporcionalmente à remuneração do trabalhador. Nesse caso, entendo que, em princípio, estaria contemplado o requisito do "incentivo à produtividade", na medida em que quanto maior **o acréscimo** do lucro da empresa, desde que atingida a meta corporativa ajustada pelas partes, maior seria a participação do empregado em termos absolutos. Todavia, o que se vê em determinados casos é a participação do empregado limitada a determinado valor, ainda que no acordo constasse a previsão de distribuição de determinado percentual, com o que, à luz do aqui exposto, penso não atender ao espírito da norma.*

*Em síntese, há **certa** liberdade para que as partes negociem as regras, critérios e condições, mas não podem fugir daqueles objetivos da lei, sob pena de desvirtuar o intento do instrumento.*

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalhado uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração para fins previdenciários.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento eleito, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais tormentoso, como por exemplo no caso das CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei,

[7] Quando no comparativo com outro período.

procuraram abordar situações em que o plus *do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).*

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.[8]

*Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, **exclusivamente**, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.*

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

*Nessa linha, acordos que não contenham metas individuais ou mesmo coletivas, mas que suas regras permitam ao empregado o recebimento de determinada **parcela** do lucro acrescido da empresa - distribuído linear ou proporcionalmente ao seu salário - alcançam, penso eu, o objetivo de incentivar, mesmo que presumidamente, a produtividade. Veja-se, a "meta", nesse caso corporativa, seria a obtenção de lucro em determinada escala pela empresa, que seria distribuído, em termos **absolutos e/ou relativos**, a depender do seu atingimento e na forma do acordado.*

[8] A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

Lucro: é o resultado positivo após deduzir das vendas todos os custos e despesas. É um número absoluto.

Lucratividade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o valor das vendas. É um número percentual.

Rentabilidade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o investimento realizado.

Fonte:http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/calculo-da-lucratividade-do-seu-negocio,21a1ebb38b5f2410VgnVCM100000b272010aRCRD

Novamente: a mera obtenção de lucro, ladeado ao pagamento de parcela fixa e/ou limitada não tendem, em meu sentir, a satisfazer a exigência legal de que deva haver o incentivo à produtividade para o pagamento da PLR sem a incidência da exação.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

Cumpre ressaltar que se há a preocupação de o empregador, pressionado por reajuste salarial, pactuar acordos com a inserção de regras e metas/condições inatingíveis, prejudicando, de início, o trabalhador; há, pelo menos de se imaginar, a possibilidade de que tal instrumento seja utilizado como complementação da remuneração, prejudicando, de início, os cofres públicos e, reflexamente e mais a frente, o próprio trabalhador.

Nesse rumo e admitindo como regra, para que se tenha, justificadamente satisfeita a conjugação "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", tomando-a como causa e efeito, imperioso que o conhecimento das regras e ***metas*** *(definitivamente postas) por aqueles que empreenderão esforços para sua consecução deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, vale dizer, até à "linha de largada" ou antes do "início do jogo", sob pena de ter-se por desvirtuado o instituto.*

Da mesma sorte, o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado.

Nesse ponto, penso que, independentemente de as assinaturas nos instrumentos terem se dado após o início da apuração do resultado, a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas ***já aprovadas*** *por ambas as partes, supriria a exigência que traz a norma em sua expressão "pactuada previamente".*

Veja-se, com isso, que não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

Por sua vez, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àqueles que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

Perceba-se que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?

2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?

3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

Para conduzir a uma definição, penso que devamos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão almejado incentivo à produtividade.

O voto vencedor do acórdão 2402-006.068, traz importante consideração sobre o tema, em especial ao abordar planos que em função do porte da empresa, data base da categoria e quantidade de partes revelam-se produtos de uma complexa negociação. Confira-se:

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, revestindo-se de feição mais propriamente corporativa, deve ser relativizada a exigência mais acima frisada.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva, muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não obstante ter convergido com o redator à época e votado naquela linha em outras oportunidades, a análise mais detalhada do tema, em especial à luz dos elementos destes autos, faz-me dele divergir, tendo inclusive já votado neste novo sentido nos autos do julgamento do processo 16327.720621/2016-36 na sessão de 10.08.2018.

Explico, em grande medida revisitando o acima fundamentado:

*Não vejo que, pelo fato de não haver um "*liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários"*, os termos do negociado possam ser estabelecidos após o início do período de aferição.*

Compartilho com o I. Redator acerca da complexidade da elaboração de tais planos na forma como colocada e, em especial, quando envolvidas as circunstancias já aqui e lá reconhecidas. Da mesma forma, convirjo quanto à dificuldade, quiçá impossibilidade, de se relacionar diretamente a participação do empregado à percepção da verba, sobretudo naqueles planos onde o "ser funcionário" e a "obtenção de lucros" são as únicas condicionantes.

Contudo, tenho que a inexistência de um liame minimamente ***concreto*** *não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado, o conhecimento das regras postas.*

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados ***após*** *o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.*

*Sobre esse aspecto, chamou a atenção deste Relator a afirmativa do recorrente, em seu recurso, no sentido de que "*além disso, é situação tradicional no diálogo com os sindicatos que não se

iniciam conversas sobre PLR antes de haver a previsão mais realista de um índice de reajuste da categoria (o que somente ocorre no segundo semestre do ano, já que a previsão de inflação nesse para o ano nesse período é dotada de maior previsibilidade)" sic.

*Ora, infere-se, da assertiva acima, que a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte)*, mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o* caput *do artigo 3º da Lei 10.101/2000.*

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que ***não*** *estipulam metas individuais ou em grupo*

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/200.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai da ementa a seguir colacionada, com a qual passo a me alinhar:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituirse em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do períod o de aferição não estimulam esforço adicional. ***Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017****.*

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente

ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

***Acórdão 9202-006.674, de 17.04.2018**.*

*Voltando à questão sindical, a presença de representante do sindicato do empregado na negociação posta a termo não seria o bastante para considerar que o negociado atendeu ou atenderá as expectativas da norma. O máximo que se tem é a concordância, em última análise, com determinado valor que será pago aos empregados, em função das regras então estabelecidas, com ou sem a estipulação de metas individuais. É dizer, **como regra**, aos olhos dos sindicatos, na defesa dos interesses de seus associados, quanto mais garantido seja o pagamento (valor mínimo independentemente de qualquer aumento na produtividade, por exemplo), quanto menos custoso seja para o empregado sua percepção (basta estar em pleno exercício no ano base, por exemplo), melhor terá sido a negociação sindical.*

Contudo, felizmente ou infelizmente, a depender do ponto de vista dos interessados, as verificações não se esgotam nisso. Ou seja, que o acordado, desde que haja a presença de representante sindical, sempre atenderá aos anseios do legislador para fins da não incidência tributária.

Perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há outra que é, ao fim e ao cabo, mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do pais, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser esse o viés empregado, mas sim o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há

> *incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.*
>
> *Dito isso, tenho que as verificações acerca do cumprimento das exigências legais, incluídas aí as metas e regras, assim como os critérios e condições de sua aferição, devem ser, sim, objeto de apreciação pela Autoridade Fiscal, a quem compete a analise do cumprimento dos requisitos para a fruição de qualquer benesse tributária no âmbito dos tributos administrados pela RFB.*

Por fim, ainda sobre o tema "PLR dos empregados", faço registrar que os demais requisitos abordados no voto condutor não foram apreciados pelo colegiado, razão pela qual deixo, de igual sorte, de abordá-los neste voto.

Por sua vez, no que toca à PLR de administradores não empregados, valho-me novamente do posicionamento exposto naquele voto do acórdão **2402.006.707**. Confira-se:

> *No que toca ao tema em questão, o Relatório Fiscal concluiu ser desnecessária qualquer análise acerca dos eventuais instrumentos que teriam lastreado tais pagamentos, eis que inexistiria previsão legal para que fossem excluídos do conceito de salário de contribuição, na medida em que a benesse tributária disciplinada pela lei 10.101/2000 alcançaria apenas as PLR pagas aos segurados empregados tratados no artigo 7º da CRFB/88.*
>
> *Por seu turno, a tese defensiva recai na assertiva de que a PLR paga aos administradores estaria fundamentada no artigo 152, § 10, da Lei nº 6.404/76, que sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.*
>
> *Prosseguiu o recorrente ao sustentar que a lei 6.404/76 seria a lei específica a que alude o artigo 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91 que inclusive, antecederia à Lei 10.101/2000, além de que a CRFB/88, em seu artigo 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores, não restritos aos empregados contratados nos moldes da CLT, teria garantido, em seu inciso XI, a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Se assim não o fosse, haveria ofensa ao princípio de isonomia.*
>
> *O tema não é novo neste Colegiado, que na Sessão de 03.04.2018, analisou a matéria e, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.*
>
> *Naquela oportunidade, segui a divergência por entender, e mantido o entendimento, que os pagamentos de PLR efetuados aos administradores da empresa não se amoldam àqueles preconizados na Lei 10.101/2000.*

Trago à colação, trecho daquele voto vencedor com o qual me alinho e dele me sirvo como fundamentação. Confira-se:

"O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira[9]:

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoas e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamete: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

Com efeito, os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores, mas sim os trabalhadores subordinados, conforme destaca também Uadi Lammêgo Bulos em seu "Curso de Direito Constitucional" (11ª edição, 2018, Ed. Saraiva, p. 825).

Reitere-se então que esses direitos, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade, são voltados aos trabalhadores com vínculo de subordinação[10], sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, tais como os profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrando que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado - e não ao trabalhador não subordinado - desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º,

[9] CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.
[10] Cabendo registrar que o § 3º do art. 39 da CF estende alguns desses diretios aos servidores públicos.

norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a regrar a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será' - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de a empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores - diretores também, por suposto - que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.

A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

Não se vislumbra, no mais, tratamento diferenciado ou mesmo inconstitucional com relação ao diretor empregado, pois este se despe dessa condição na medida em que assume cargo com poder de mando na empresa, como já reconhecido em enunciado sumular pelo Tribunal Superior do Trabalho:

Súmula TST nº 269: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Isso porque, uma vez eleito para o cargo de diretoria, o empregado que passa a ser diretor estatutário não pode assumir o papel de emprego e empregador de si próprio.

Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registro que a Lei n° 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.

Essa lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988."

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei nº 10.101/00 (conversão da MP nº 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp nº 95.339/PA, j. 20/11/2012.

Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.A regra constitucional do art. 7o, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Acórdão nº 9202-005.705, sessão de 29.08.2017

Destarte, entendo não assistir razão ao recorrente neste ponto.

No que toca aos temas "Bônus de retenção" e "Indenizações pagas por liberalidade por ocasião da demissão dos funcionários" adiro integralmente às razões de decidir da instância de piso, com as quais concordo em sua plenitude. Vejamos:

*13. Alega a defendente que o **bônus/gratificação de retenção** não possui natureza salarial pois se trata, em verdade, de ganho eventual, assim entendido como parcela que não se encontram na expectativa de direito do trabalhador, mas que venha a ser pagas em decorrência de situação fortuita.*

*13.1. Por seu turno, esclarece a Autoridade Fiscal que o bônus/gratificação de retenção era devido pelo empregador aos empregados que assinaram **acordos formalizados**, cujos trechos abaixo transcritos detalham as condições para seu pagamento:*

"Pelo presente instrumento particular, o empregado ... firma com o empregador Banco Fibra S/A o presente ACORDO PARA PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO DE RETENÇÃO, nas seguintes condições:

1. Não obstante o contrato de trabalho vigorar por prazo indeterminado, o EMPREGADOR tem interesse em que o EMPREGADO não rescinda o referido contrato em prazo inferior a 25 meses, cujo período de retenção inicia-se em 01/01/2011 e encerra-se em 31/12/2012, mantendo-se em vigor o contrato de trabalho até pelo menos 31 de dezembro de 2012.

2. Assim, com o objetivo de manter em vigor o contrato de trabalho até a data mencionada, o EMPREGADOR pagará ao EMPREGADO a importância bruta de R$ 562.525,57, sendo: a) a quantia bruta de R$ 428.826,78, pago na folha de pagamento de dezembro de 2010 e b) a quantia bruta de R$ 123.688,79, pago na folha do mês de fevereiro de 2012 a título de gratificação de retenção.

3. Caso o contrato de trabalho seja rescindido antes de 31 de dezembro de 2012, por pedido de demissão ou dispensa por justa causa, o EMPREGADO se compromete a devolver ao EMPREGADOR o valor da gratificação de retenção, na seguinte proporção:

3.1 - 100% do valor definido no item 2 acima, na hipótese de pedido de demissão ou dispensa por justa causa, até 30/06/2011;

3.2 - 75% do valor definido no item 2 acima, na hipótese do pedido de demissão ou dispensa por justa causa ocorrer após 30/06/2011 e até 31/12/2011;

3.3 - 50% do valor definido no item 2 acima, na hipótese do pedido de demissão ou dispensa por justa causa ocorrer após 31/12/2011 e até 30/06/2012;

3.4 - 25% do valor definido no item 2 acima, na hipótese do pedido de demissão ou dispensa por justa causa ocorrer após 30/06/2012 e até 31/12/2012.

4. O EMPREGADO tem ciência de que o presente acordo não implica em qualquer garantia de emprego, podendo o EMPREGADOR rescindir o contrato de trabalho a qualquer tempo, sem justa causa, situação que uma vez consumada não ensejará a devolução de qualquer valor, proporcional ou integral da gratificação de retenção recebida.

13.2. Conforme já discutido no presente Voto, o art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, ***qualquer que seja a sua forma****.*

13.3. O § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incide a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas serem interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do Código

*Tributário Nacional, ser interpretada **de forma literal e restritiva**, nunca analógica.*

*13.4. **Não há como se entender como rendimento eventual** verba cujo pagamento foi **previamente ajustada com os empregados** por meio de acordos assinados entre as partes, tornando o pagamento da gratificação de retenção obrigatória e definitiva uma vez implementadas as condições previamente estabelecidas: tendo o empregado mantido a relação de emprego durante o período determinado no acordo, fará jus à verba em questão independentemente da vontade da autuada. E mais, a obrigação de devolução dos valores em caso da quebra prematura do contrato de trabalho remetem à conclusão de que os valores pagos a título de gratificação de retenção têm relação direta e proporcional ao tempo em que o empregado permanecer à disposição da contratante.*

*13.5. Assim, demonstrada está a natureza remuneratória da gratificação de retenção, **sobre o qual incide a contribuição social**, não se tratando de parcela eventual desvinculada da remuneração (hipótese de exclusão prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91) como entende a empresa.*

Na sequência, quanto à "indenização por dispensa":

14. Quanto à verba em destaque, esclarece a Auditora-Fiscal que a empresa efetuou pagamentos aos empregados a título de "Indenização" e "Indenização por Dispensa" por mera liberalidade, não tendo por base lei, convenção ou acordo coletivo, motivo pelo qual integram a remuneração e compõem a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Por sua vez, a impugnante sustenta que esses valores possuem natureza indenizatória e de forma não habitual, visto que é paga ao funcionário uma única vez.

14.1. No que diz respeito à natureza eventual da verba em análise, refutam-se as alegações da autuada. Conforme anteriormente discutido, a habitualidade (não eventualidade) está relacionada não à frequência com que determinada verba é paga aos empregados, mas sim com a sua previsibilidade.

14.2. Nesses termos, à exemplo do que ocorre com a chamada "gratificação de retenção", a previsibilidade do pagamento da "indenização" ou "indenização por dispensa" foi demonstrada pela Autoridade Fiscal e não foi refutada pela impugnante: as folhas de pagamentos e as rescisões de contratos de trabalho demonstram que o seu pagamento por parte da empresa é recorrente, o que o torna esperado pelo empregado e passa a integrar a relação trabalhista estipulada entre as partes.

14.3. Outrossim, não reveste a verba em questão das características de uma indenização: esta última pressupõe um prejuízo patrimonial sofrido pelo empregado em decorrência de sua atuação laboral que, pelas condições em que incorrido, deveria ter sido suportado pela contratante dos serviços prestados. Assim, não basta que se nomeie determinada verba

como indenizatória, mas há a necessidade da comprovação dos efetivos prejuízos incorridos pelos empregados e sua mensuração para que se possa avaliar se o pagamento realizado pela empresa se deu como efetivo ressarcimento desse prejuízo.

14.4. Ainda, reforça o entendimento exarado pela Auditora-Fiscal o disposto no § 9º do art. 214 do RPS, mais especificamente em seu inciso V, alínea "m", que estipula a necessidade de previsão legal para que outros tipos de indenização, não previstas em seu rol taxativo, possam ser entendidos como não integrantes do salário de contribuição:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: *Processo 16327.720633/2015-80 Acórdão n.º*

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

m) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei;

14.5. Diante do exposto, correto a autuação fiscal quanto às verbas "indenização" e "indenização por dispensa".

Por fim, no que toca ao lançamento de ofício de valor já depositado judicialmente, peço licença para reproduzir excerto do voto vencedor de minha lavra, formalizado no julgamento do acórdão 2402.006.653, de 3/10/18.

No que toca à primeira matéria, apreciada de ofício por este Colegiado, traz o Relator a ementa do REsp 1140956/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, em especial com destaque para seu item 4, adiante colacionado:

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

Da literalidade do excerto acima, percebe que teria sido assentada a impossibilidade da lavratura do auto de infração na constância de depósito prévio e no montante integral.

Todavia, a julgar pelos demais pontos da ementa, penso que o alcance do julgado referiu-se, em especial, à ***cobrança*** *do crédito relacionado ao depósito em seu montante integral e não*

propriamente ao exercício do direito potestativo do lançamento, preconizado no artigo 142 do CTN.

Note-se que é assentado que os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exeqüendo no bojo de ação anulatória, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

Assim, na forma do ementado, como mesmo na hipótese do depósito integral promovido no bojo de ***ação anulatória,*** *quando já se tem o crédito constituído de ofício pela administração tributária, ainda assim fez-se constar o impedimento a lavratura do correspondente auto de infração, sou levado a concluir que o intento do julgado foi, em verdade, assentar a vedação à cobrança, inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, caso referido depósito tenha se dado, evidentemente, antes do executivo fiscal, resultando em sua extinção (da execução).*

*Some-se a isso, trecho do voto do Ministro Luiz Fux, naquele julgado, que assim se inicia: "*É que nas causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de **atos de cobrança**, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.*"*

Dessa premissa, percebo, de forma clara, que diante de uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, há um impedimento da prática de atos de cobrança, que têm início em momento posterior ao lançamento. Ou seja, os atos de cobrança não se confundem com o ato do lançamento.

Nesse rumo, imagino que o depósito no montante integral tende a impedir a cobrança e, no máximo, quanto ao lançamento, dispensar a sua promoção, mas não impedi-la.

Tomemos a lição de Leandro Paulsen[11] *sobre o assunto, quando diz: "*Note-se que, com o depósito, o próprio contribuinte formaliza a existência do crédito e, já tendo o contribuinte apurado o montante devido e o afetado ao resultado da demanda mediante o depósito, não há que se exigir lançamento, salvo para a constituição de eventual diferença por montante superior ao que foi depositado.*"*

*Ou seja, "**não se exige**", o que não significa dizer que haja um impedimento jurídico.*

Nesse sentido, o acórdão 9101003.686 – 1ª Turma, de 07.08.2018:

DEPÓSITO JUDICIAL DE MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

[11] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 9º. ed. São Paulo: Saraiva, 2018,, p. 258.

> *O entendimento pacificado no STJ em julgamento de recurso afetado como representativo de controvérsia é o de que o depósito do montante integral do crédito tributário suspende sua exigibilidade e veda a prática de atos de cobrança por parte da Administração Tributária,* ***mas não impede ou invalida o lançamento de ofício desses valores, desde que feito com suspensão de exigibilidade e sem a incidência de multa de ofício****. (destaquei).*
>
> *No presente caso, há de se registrar que a manutenção do lançamento não trará qualquer prejuízo ao recorrente, na medida em que o crédito, uma vez garantido mediante depósito, não poderá ser eventualmente cobrado, restando sobrestado até que sobrevenha decisão definitiva na demanda a que se refere. Se lograr êxito o contribuinte, haverá o levantamento do depósito em juízo e a conseqüente extinção do crédito por força do artigo 156, X, do CTN; caso contrário, haverá a imputação dos depósitos nestes autos, transformando-os em pagamento definitivo, ocasionando a extinção do crédito tributário por "conversão em renda".*

Ante ao exposto, VOTO no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, apenas quanto ao RAT, para excluir do lançamento os juros de mora que incidiram após a data dos respectivos depósitos.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti